

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zavedení nových metod do účetnictví obcí v souvislosti s reformou účetnictví státu
Introduction of New Methods into Accounting of Municipalities in Context of the State
Accounting Reform

Student: Bc. Michaela Ciompová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michaela Ciompová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Zavedení nových metod do účetnictví obcí v souvislosti s reformou
účetnictví státu
Introduction of New Methods into Accounting of Municipalities in
Context of the State Accounting Reform

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek
 3. Charakteristika obce Třanovice
 4. Analýza problémů v souvislosti se zavedením nových metod do účetnictví obce Třanovice
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.
- STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2013*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



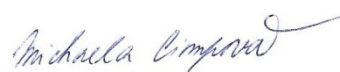
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr.-Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci mimo Přílohu č. 1 a Přílohu č. 3 vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Michaela Ciompová

Obsah

1	Úvod	4
2	Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek	6
2.1	Některé vybrané účetní jednotky	6
2.2	Právní úprava územních samosprávných celků a ostatních některých účetních jednotek	10
2.2.1	Změny zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví	10
2.2.2	Změny v Českých účetních standardech	13
2.3	Účetní aspekty	16
2.3.1	Centrální systém účetních informací státu	19
2.3.2	Pomocný analytický přehled	20
2.3.3	Hlavní účetní metody reformy účetnictví státu	23
2.4	Daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek	36
2.4.1	Daňová reforma	37
2.4.2	Daň z příjmů u územních samosprávných celků	39
3	Charakteristika obce Třanovice	40
3.1	Obecný popis obce Třanovice	40
3.2	Finanční údaje o obci Třanovice	44
4	Analýza problémů v souvislosti se zavedením nových metod do účetnictví obce Třanovice	51
4.1	Účetnictví obce Třanovice v návaznosti na změny způsobené reformou účetnictví státu	51
4.2	Zavedení nových účetních metod	53
5	Závěr	66
	Seznam použité literatury	68
	Seznam zkratk	71
	Seznam obrázků a grafů	
	Seznam příloh	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Účetnictví veřejného subjektu bylo stavěno a dlouhou dobu převážně fungovalo na principu rozpočtového hospodaření. Postupem času docházelo k ekonomickým a politickým změnám, také účetnictví vedené tímto způsobem bylo nedostačující a změna byla nezbytná. V posledních letech prodělala veřejná správa mnohé změny, prošla několika reformami a jednou z nedůležitějších z nich byla reforma účetnictví státu, která je součástí reformy veřejných financí. Zásadním cílem účetní reformy státu bylo stanovení podmínek pro získání přesných celkových informací o hospodářském stavu státu a o kompetentních účetních jednotkách. Reforma účetnictví státu s datem účinnosti od 1. 1. 2010 zasáhla všechny vybrané účetní jednotky, ať už územní samosprávné celky (kraje, obce), organizační složky státu nebo příspěvkové organizace.

Mezi jedny ze stanovených cílů reformy účetnictví státu patřilo: zlepšení účetních postupů ve veřejném sektoru, přiblížení těchto metod způsobu vedení účetnictví v podnikatelské sféře, získání průběžných informací z účetnictví, které jsou důležité pro řízení a kontrolu financí vybraných účetních jednotek, jako např. nabytí informací o pohledávkách a závazcích, tak aby vznikl věrný a poctivý obraz hospodářské situace v celé veřejné správě. Reforma přinesla s sebou samozřejmě i jisté problémy, těmi mohou být nedodržování časových harmonogramů, zbytečně složité účetní předpisy územních samosprávných celků (souhrnné předpisy pro velmi rozličné účetní jednotky), časté novelizace a nejasnosti ve vydaných právních předpisech.

Vybrané účetní jednotky před reformou účtovaly zcela odlišně ve srovnání s nově zavedenými pravidly, proto rozsah nových povinností byl pro účetní jednotky značný. Pracovníkům obcí a dalších organizací se vlivem zavedení reformy ukládala zvýšená časová náročnost a pracnost při přípravách pro vstup do nového účetnictví, zdlouhavá proškolení novými legislativními předpisy a převládání neznalosti nebo nejistoty.

Cílem diplomové práce je vysvětlit základní pojmy některých vybraných účetních jednotek, zaměřit se na právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek, vymezit problematiku procesu reformy účetnictví státu probíhající od 1. 1. 2010 dosud, charakterizovat obec Třanovice a provést analýzu problémů v souvislosti se zavedením nových metod v rámci probíhající reformy do účetnictví obce Třanovice.

Práce je rozdělena do dvou částí na teoretickou a praktickou. Úlohou teoretické části je vysvětlit, charakterizovat a členit některé vybrané účetní jednotky, podrobně popsat územní samosprávné celky a organizační složky státu a zaměřit se na základní společenství občanů – obce. Dále se zde věnuje pozornost právní úpravě územních samosprávných celků v souvislosti se zavedením reformy účetnictví veřejného sektoru, zejména novelizací zákonů, nahrazením a vydáním nových vyhlášek nebo vydáním závazných Českých účetních standardů. V další teoretické části je nastíněna problematika účetnictví územních samosprávných celků a to včetně celé řady změn v účetních metodách, které s sebou přinesla účetní reforma. Mezi novými účetními metodami jsou zachyceny: opravné položky, rezervy, ocenění reálnou hodnotou, časové rozlišení, nebo odpisy dlouhodobého majetku. Důraz je kladen na vznik účetnictví na aktuálním principu, který vede ke zvyšování důvěryhodnosti výkazů za Českou republiku. V diplomové práci je zmíněno o existenci centrálního systému účetních informací státu jako požadavek pro sestavení konsolidovaných účetních výkazů, nebo o povinnosti předávání nového výkazu tzv. Pomocný analytický přehled. V poslední kategorii teoretické části jsou zkráceně věnovány informace o daňové reformě a dani z příjmů územních samosprávných celků.

Praktická část diplomové práce se skládá z obecné charakteristiky obce Třanovice, její zřízenými organizacemi a jinými zajímavostmi doplněnými o finanční údaje doprovázené grafy a tabulkami. Další část je tvořena analýzou problémů obce v souvislosti se zaváděním nových metod do jejich účetnictví v rámci probíhající reformy.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody popisu, analýzy, komparace, dotazování a zhodnocení. Podklady pro zpracování diplomové práce byly získány z odborných zdrojů, zákonů a vyhlášek, příspěvků a článků, z volných internetových zdrojů, které se touto problematikou zabírají a interními podklady poskytnutými obcí Třanovice.

Diplomová práce byla zpracována v souvislosti s projektem Studentské grantové soutěže Ekonomické fakulty VŠB – Technické univerzity Ostrava v rámci projektu SP2015/80 „Kvalifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“. Projekt byl řešen v roce 2015 (hlavní řešitel: Ing. Jana Hakalová, Ph.D., spoluřešitelé: Ing. Yveta Pšenková, Ph.D., Ing. Šárka Kryšková, Ph.D., Bc. Michaela Ciompová, Bc. Simona Červená a Bc. Petra Pavlíková).

2 Právní, účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek

Cílem kapitoly je charakterizovat tzv. „některé vybrané účetní jednotky“ a podrobněji organizační složky státu nebo územní samosprávné celky a to hlavně obce. Dále vymezit právní úpravu územních samosprávných celků a ostatních vybraných účetních jednotek, zavedení změn v legislativě způsobené reformou účetnictví státu a definovat účetní a daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek. Rovněž vyjasnit shromažďování účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu k sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku a sestavení nového statistického výkazu tzv. pomocný analytický přehled. Součástí kapitoly jsou podrobně rozebrány nově zavedené účetní metody.

2.1 Některé vybrané účetní jednotky

Znění vyhlášky č. 410/2009 Sb.,¹ kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů se vztahuje na účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) a c) zákona, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí (dále jen „svazky obcí“), Regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy podle rozpočtových pravidel a organizačními složkami státu.

Neziskové organizace veřejného sektoru nejsou primárně založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, dosažení zisku a jeho rozdělení mezi vlastníky. Hlavním cílem neziskových organizací je poskytovat občanům veřejné služby, dosahovat společenského dobra, veřejného prospěchu a přímé produkce užitku. Tyto jednotky se také často nazývají nevýdělečnými organizacemi. Obecně mohou vytvářet zisk a vydělávat finanční prostředky vedlejší tzv. doplňkové, u kterých mají povinnost je reinvestovat do hlavní činnosti. Jiné používané označení je na státní a nestátní (nevládní) organizace. Nestátní neziskové organizace jsou soukromými organizacemi, které působí samostatně, nezávisle na vládě. Veřejný sektor je může podporovat dotacemi nebo daňovými úlevami (Stejskal a spol., 2012).

¹ V současné době dle vyhlášky č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Podle nového občanského zákoníku patří mezi nejvýznamnější nestátní neziskové organizace:

- spolky,
- fundace,
- ústavy,
- politické strany a politická hnutí,
- církevní a náboženské společnosti a
- veřejné výzkumné instituce (Dobrozemský, Stejskal, 2015).

Nestátní neziskové organizace se zřizují a fungují podle těchto právních předpisů:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 3/2002 Sb., o církevních a náboženských společnostech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů a
- zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.

Neziskové organizace se člení z hlediska zakladatelů a zřizovatelů na veřejnoprávní a soukromoprávní neziskové organizace. Veřejnoprávní neziskové organizace jsou zakládány veřejným sektorem a financovány ze státního rozpočtu a především je tvoří obce, kraje, příspěvkové organizace a také veřejné školy nebo Česká televize. Základní právní úpravou pro zřízení a fungování organizačních složek a příspěvkových organizací jsou:

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů a
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Výčet některých vybraných účetních jednotek:

- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- organizační složky státu a

- Regionální rady regionů soudržnosti.

Organizační složky jsou neziskovými organizacemi bez právní subjektivity, tzn., že nejsou právními osobami. Tyto složky jsou zakládány na úrovni státu nebo na úrovni územních samosprávných celků. Organizační složky státu jsou zřizovány rozhodnutím příslušného ústředního orgánu státní správy a tvoří je ministerstvo ČR, správní úřady státu, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky a další instituce. Organizační složky státu hospodaří s prostředky ze státního rozpočtu, s mimorozpočtovými zdroji, ze zisku z hospodářských činností, z přijatých peněžitých darů a ostatních prostředků. Sestavují si svůj rozpočet příjmů a výdajů podle rozpočtové skladby. Jsou účetními jednotkami (od 1. 1. 2010 vedou účetnictví v plném rozsahu) i poplatníky daně z příjmů právnických osob. Organizační složky územních samosprávných celků zřizují buď zastupitelstva krajů, nebo obcí jako svá zřízení, které nemají právní subjektivitu a nejsou účetními jednotkami. Účtují v peněžním deníku v soustavě podvojného účetnictví u svého zřizovatele. Organizační složka hospodaří jménem svého zřizovatele, tudíž příjmy i výdaje jsou součástí rozpočtu zřizovatele. Složkami mohou být např. městská policie, městští hasiči a jiné správní orgány (Hejduková, 2015).

Územní samosprávný celek je územní společenství občanů, kteří mají právo na samosprávu. Dělí se na základní územní celky – obce a vyšší samosprávné celky – kraje. Podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecním zřízení), ve znění pozdějších předpisů, je: „Obec základním územním samosprávným společenstvím občanů, tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce.“ Je samostatným ekonomickým subjektem hospodařícím s vlastním majetkem a spravujícím všechny činnosti, které nejsou činnostmi státní. Je veřejnoprávní korporací, která vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese veškerou odpovědnost za důsledky vyplývající z těchto vztahů. Povinností obce je dbát na všestranný rozvoj svého území a požadavky svých občanů. Obec může uskutečňovat některé úkoly prostřednictvím svých organizačních složek, příspěvkových organizací nebo obchodních společností. Obec, která má alespoň 3000 obyvatel je městem. Obce mají právo na to, aby se staly členem svazku obcí se záměrem ochrany a prosazováním svých společných zájmů. Svazek obcí je právní osobou. Obec provozuje činnost buď v samostatné působnosti, nebo v přenesené působnosti. Do samostatné působnosti obce spadá spravování záležitostí, které jsou v zájmu obce a jejích občanů, pokud nejsou zákonem svěřeny krajům, jako např. uspokojování potřeb bydlení, ochrany a rozvoje zdraví, dopravy a spojů, výchovy a vzdělání,

sociální péče, rozvíjení kultury a ochránění veřejného pořádku. Samostatnou působnost obce dále tvoří činnosti jako:

- povolení k rozvoji obce,
- založení trvalých i dočasných peněžních fondů obce,
- stanovení počtu pracovníků obecního úřadu,
- vydávání obecně závazných vyhlášek obce,
- zajišťování procesu nabytí a převodu nemovitých věcí,
- zřizování a rušení organizačních složek a příspěvkových organizací, a další.

Při plnění úkolů v přenesené působnosti se musí obec řídit právními předpisy, zákony nebo usnesením vlády. Obce obdrží na výkon státní správy příspěvky ze státního rozpočtu (Merlíčková, 2011).

Mezi orgány obce patří:

- vrcholný orgán – zastupitelstvo obce, které vydává rozhodnutí o záležitostech v samostatné působnosti, nebo pokud mu to uloží zákon, tak v oblasti přenesené působnosti. Hlavní pravomocí je rozhodování o finančním hospodaření. Zastupitelstvo povinně zřizuje výbory a to výbor finanční a kontrolní,
- výkonný orgán – rada obce neboli obecní rada je orgánem v oblasti samostatné působnosti, za svá rozhodnutí je odpovědná zastupitelstvu. Další povinností je pečování o majetek, o úsporu a hospodárnost při vynakládání finančních prostředků obce. Počet členů obecní rady musí být vždy lichý, nejméně má 5 a nejvýše 11 členů. Rada obce může zřídit jako své iniciativní a poradní orgány komise,
- obecní úřad je orgán obce, který má administrativní charakter, a který je odpovědný za řešení úkolů kladených zastupitelstvem nebo radou obce. V čele stojí starosta, který zastupuje obec navenek, dále místostarosta a jiní zástupci starosty. Součástí obecního úřadu je i tajemník a zaměstnanci obecního úřadu (Hejduková, 2015).

Další zákony související s některými vybranými účetními jednotkami:

- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě,
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech,

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách při zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a
- mnoho dalších právních předpisů.

2.2 Právní úprava územních samosprávných celků a ostatních některých účetních jednotek

Dne 23. 5. 2007 na základě usnesení vlády České republiky č. 561 byl schválen nový účetní systém státu. Datum platnosti byl vládou stanoven od 1. 1. 2010. Jednalo se o zahájení účetní reformy veřejných financí státu, tzv. projekt státní pokladny. V souvislosti s tímto usnesením byl 5. 9. 2007 vypracován Harmonogram prací na vytvoření účetnictví státu, díky kterému byl zpracován návrh změn zákona o účetnictví.

2.2.1 Změny zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Ke dni 1. 1. 2009 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2008 Sb., kterým se změnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tímto zákonem byl nastaven právní rámec pro reformu účetnictví veřejného sektoru. Další důležitou novelou zákona o účetnictví tvoří zákon č. 410/2010 Sb., s účinností od 1. 1. 2011, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato vyhláška nahrazuje vyhlášku č. 505/2002 Sb. a vztahuje se na některé vybrané účetní jednotky. V § 1 odst. 3 novela zákona o účetnictví definovala nový pojem vybrané účetní jednotky (dále jen VÚJ). Mezi tyto jednotky patří zejména územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, organizační složky státu, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel vč. Pozemkového fondu České republiky (od 1. 1. 2013 Pozemkový fond zrušen) a zdravotní pojišťovny.

Dalším důležitým ustanovením účetního zákona pro vybrané účetní jednotky je přidání § 1 o odstavce 3 a 4, které: *„stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku“* (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 3, 4). Ke změně došlo také v § 14 zákona o účetnictví,

který se týká směrné účtové osnovy a účtového rozvrhu. Přidaná věta zní: „*Pro vybrané účetní jednotky může směrná účtová osnova určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů.*“ (Úplné znění zákona; Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 14 odst. 1).

Nepostradatelnou podmínkou pro řádné fungování systému účetnictví státu od 1. 1. 2010 bylo schválení potřebných prováděcích vyhlášek, na které se novelizovaný zákon odvolával. Prováděcí vyhláška upravuje zejména účetní metody, obsahové a uspořádací vymezení položek účetní závěrky, stanovení směrné účetní osnovy, inventarizaci majetku a závazků a zajišťování a přenos účetních záznamů pro potřeby státu. Na základě novely tohoto zákona dochází k takovým změnám, aby se postupy účtování subjektů veřejné správy přiblížily účtování podnikatelských subjektů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů vymezuje čtyři důležité vyhlášky v původním znění, kterými jsou:

- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech,
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška).

Mezi další vyhlášky patří:

- vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek,
- vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky s účinností od 1. ledna 2010 nahradila Vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá

ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu platná od 1. ledna 2004. Tento předpis stanovuje rozsah a způsob sestavování účetních závěrek, uspořádání, obsahové vytýčení a označování položek majetku a ostatních aktiv, dluhů a ostatních pasiv v účetní závěrce včetně podrozvahových účtů. Dále se zaměřuje na obsahové vymezení výnosů, nákladů a výsledku hospodaření, doplňujícími a vysvětlujícími informacemi v příloze patřící k účetní závěrce spolu s informacemi o nakládání s prostředky rozpočtu územních samosprávných celků a státního rozpočtu. Tato vyhláška se dále zabývá obsahovým vymezením a uspořádáním přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Kromě toho vyhláška č. 369/2015 Sb. upravuje účetní metody, a to způsoby oceňování, postupy tvorby a používání opravných položek a rezerv a postupy odepisování majetku.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech. Vyhláška formuluje pravidla pro strukturu, přenos, formát a zabezpečení účetních záznamů v technické podobě vybraných účetních jednotek v návaznosti na přímo použitelné nařízení Evropské unie. Dále vyhláška stanovuje:

- rozsah a četnost předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu,
- vybrané účetní jednotky, které předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celek státu,
- způsob, rozsah a termíny údajů předložených pro klasifikaci plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti a
- požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků s platností od 5. 10. 2010. Do 5. 10. 2010 byla povinnost inventarizace zakotvena jen v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyhláška stanovuje pro vybrané účetní jednotky požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, spolu s bližšími podmínkami inventarizace ostatních aktiv a pasiv. Dále určuje pro účetní jednotky požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní

povahy a archeologických nálezů. Provedené změny vyhlášky vyplývají z vyhlášky č. 372/2015 Sb.

S účinností od 1. ledna 2016 byly ve Sbírce zákonů zveřejněny dne 28. prosince 2015 tyto nové vyhlášky:

- vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 370/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 371/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 372/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- vyhláška č. 373/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), (Zdroj dostupný z: www.mfcr.cz).

2.2.2 Změny v Českých účetních standardech

Podstatná změna proběhla i v případě Českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky. Tato změna v oblasti reformy účetnictví pro vybrané účetní jednotky vyplynula ze znění § 36 odst. 1 zákona o účetnictví: „*Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování.*“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 36 odst. 1).

Od 1. 1. 2010 jsou standardy pro vybrané účetní jednotky závazné, vždy se podle nich postupuje. Pokud je zabezpečen věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, mohou se ostatní účetní jednotky od standardů odklonit a tuto skutečnost uvést v příloze své účetní závěrky.

České účetní standardy vydává Ministerstvo financí ČR, které vede registr vydaných standardů prostřednictvím Finančních zpravodajů. Standardy stanovují účetním jednotkám základní postupy účtování na účtech v souladu s používáním účetních metod.

Do konce roku 2009 byly vydány čtyři účetní standardy s účinností k 1. 1. 2010, a to:

- 701 – Účty a zásady účtování na účtech – tento standard se zabývá základními postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami. Předmětem standardu je účtový rozvrh, syntetické a analytické účty, podrozvahové účty, účetní zápisy, vnitroorganizační účetnictví a utajované informace.
- 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih – jde o stanovení základních postupů účtování při otevírání a uzavírání účetních knih za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami. Součástí je převodový můstek, který se stává závazným pro účetní jednotky.
- 703 – Transfery – účetní standard stanoví základní postupy účtování přijatých i poskytnutých transferů.
- 704 – Fondy účetní jednotky – standard upravuje obecná pravidla účtování fondů, fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb, fond reprodukce majetku, fond investic a další.

Během roku 2011 přibyly další čtyři standardy, v platnosti již bylo osm standardů.

- 705 – Rezervy – standard popisuje základní postupy účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv za účelem dosažení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami.
- 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek – standard obsahuje obecná pravidla postupů o účtování opravných položek a vyřazení pohledávek.
- 707 – Zásoby – předmětem standardu jsou obecná pravidla k postupům účtování o zásobách a oceňování způsobem A nebo způsobem B pro některé vybrané účetní jednotky.
- 708 – Odpisování dlouhodobého majetku – jde o úpravu základních postupů pro určení způsobu výpočtu, výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů dlouhodobého majetku a oprávek. Dále obsahuje postupy pro změnu metody za účelem docílení souladu při používání účetních metod.

K 1. 1. 2012 žádný nový standard nebyl vydán.

V roce 2013 byly přidány další dva standardy:

- 709 – Vlastní kapitál – tento standard se zabývá obecnými pravidly k postupům účtování na účtech vlastních zdrojů, transferů na pořízení dlouhodobého majetku, oceňovacích rozdílů a další.
- 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek – předmětem standardu jsou základní postupy účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku a jeho oceňování.

Před účetní reformou v roce 2009 bylo vydáno a platilo celkem 22 účetních standardů (Hakalová, Kryšková, 2014).

K 1. 1. 2014 došlo k úpravě textu některých standardů (701, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 710).

K 1. 1. 2015 došlo k úpravě textu některých standardů (702, 703, 705, 706, 707, 708, 709, 710).

K 1. 1. 2016 došlo k úpravě textu některých standardů (701, 703, 704, 706, 707, 708, 709, 710).

Nejčastěji docházelo k nahrazování slov jinými slovy, nebo čísla jinými čísly, ke změnám v označování skupin nebo účtů a k provádění dalších úprav a doplnění, které zveřejňuje Ministerstvo financí ČR ve Finančních zpravodajích. Zde jsou představeny některé z nich:

- 701 – v bodu 1. se za slova „používání účetních metod“ vložily slova „některými vybranými“, nahrazení slova „závazek“ slovem „dluh“, nebo nahrazení slova „nemovitost“ slovem „nemovitá věc“.
- 702 – nahrazení slova „404 – Agregované příjmy a výdaje minulých let“ na slova „404 – Agregované příjmy a výdaje předcházejících let“.
- 703 – úprava znění tabulek v 1. a 2. bodu, slova 939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí nebo 941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí nahrazeny 913 – krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů a 953 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů.

Účet 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery nebo 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery vyměněny za 375 – Zprostředkování krátkodobý transferů a 475 – Zprostředkování dlouhodobých transferů a jiné.

- 704 – změna označení položek ve výkazech „A.I.24“ na „A.I.27“ nebo označení „B.I.24.“ změněno na „B.I.16“. Za slova Má dáti účtu 243 – Běžný účet FKSP se vložily slova „nebo účtu 261 – Pokladna“. Jiným příkladem může být nahrazení účtu 613 – změna stavu výrobků účtem 508 – změna stavu zásob vlastní výroby. Změny slov „půjčka“ na „zápůjčku“ a „minulý“ na „předcházející“. Nahrazení slova „investiční fond“ slovem „fond investic“.
- 705 – v bodu 3.6. se za slovem „snížení“, vložila slova „použití či“ a zrušila slova „či čerpání“.
- 706 – změna účtu 912 – Vyřazené závazky na 906 – Vyřazené závazky a slova 911 – Vyřazené pohledávky nahrazeny 905 – Vyřazené pohledávky. Za slova „nebo postoupení pohledávky“ vložily slova „v jiných případech než podle § 25 odst. 6 zákona,“.
- 707 – označení položky „D.III.33“ nahrazeno k 1. 1. 2014 na „D.III.37“, k 1. 1. 2015 označení „D.III.37“ změněno na „D.III.36“ a k 1. 1. 2016 opět změně zpět na „D.III.37“.
- 708 – účet 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody změněno na Oceňovací rozdíly při prvotní změně metody, slova „předpokládaná doba používání dlouhodobého majetku“ nahrazena slovy „odpovídajícího číselného kódu“.
- 709 – změny v doplňování slov, vět a jiné úpravy.
- 710 – za slova „syntetického účtu účtové skupiny 01“ vkládají slova „nebo účtu 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji“ a tak samo u skupiny 02 účet 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku na účtu 088 nahrazují Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku.

2.3 Účetní aspekty

Účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, organizačními složkami státu, státními fondy a účetními jednotkami, u který není hlavní předmět podnikání upravují účetnictví podle zákonů, vyhlášek, standardů a jiných předpisů uvedených výše. Vyhláška č. 505/2002 Sb. určuje uspořádání a označování položek

účetní závěrky a jejich obsahovou formulaci, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití pro obce a další účetní jednotky, pro které je závazná. Podle charakteru některých vybraných účetních jednotek se v prováděcích právních předpisech vyskytují další podrobnější povinnosti, např. seřazení, označení a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce, doplňující informace v příloze k účetní závěrce, sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, způsob tvorby a použití opravných položek, rezerv, odepisování dlouhodobého majetku, opatření přechodu z jednoduchého účetnictví nebo z daňové evidence na vedení účetnictví v plném rozsahu, vymezení konsolidované účetní závěrky a další. Správné zobrazení všech transakcí, majetku a závazků může být podkladem pro správné rozhodování a následně i pro posouzení účelnosti a hospodárnosti veřejných prostředků (Merlíčková, 2011).

Díky reformě účetnictví státu došlo ke změně rozsahu vedení účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky. Pro některé účetní jednotky, které měly možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, vznikla od 1. ledna 2010 povinnost začít vést účetnictví v plném rozsahu. Do 31. prosince 2009 vedly účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a od 1. ledna 2010 vedou účetnictví v plném:

- obce,
- kraje,
- hlavní město Praha,
- dobrovolné svazky obcí,
- organizační složky státu a
- Regionální rady regionu soudržnosti.
- Organizační složky územních samosprávných celků nejsou účetními jednotkami, účtují v peněžním deníku. V soustavě podvojného účetnictví účtuje jejich zřizovatel – obec nebo kraj.
- Příspěvkové organizace obvykle vedou účetnictví v plném rozsahu, ale pokud u nich o tom rozhodne zřizovatel, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Od 1. 9. 2012 musí splňovat dvě podmínky: příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou, nebo u kterých o tom rozhodne zřizovatel.
- Státní pozemkový úřad k 1. lednu 2013 nahradil Pozemkový fond ČR, je organizační složkou státu, účetní jednotkou, který účtuje v plném rozsahu a je podřízen Ministerstvu zemědělství.

Vláda České republiky se na jaře r. 2007 usnesla na vzniku nového účetního systému, pro které stanovila datum spuštění na 1. ledna 2010. Přípravou a realizací nového účetního systému České republiky bylo pověřeno Ministerstvo financí ČR. Postupně se projekt účetnictví státu stal součástí rozsáhlejšího projektu reformy veřejných financí tzv. projektu státní poklady. Cílem zhotovení účetnictví státu bylo vytvoření podmínek pro efektivní opatření správných, úplných a včasných informací o hospodářském stavu státu a náležitých účetních jednotkách. Dalším záměrem k vytvoření tohoto projektu byl budoucí přínos, který povede k podstatným veřejným úsporám zásluhou racionalizace a automatizace kontrolních postupů a hlavně umožněním dohledu veřejnosti. Vypracování a následná účinnost novely zákona o účetnictví bylo skutečně zahájení účetního vykazování za Českou republiku jako celek (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2010).

Účetnictví územních samosprávných celků se řídí pravidly, která mají ústřední význam při jeho vedení i zpracování. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zajišťuje trvalost účetních záznamů. Jednou z klíčových předpokladů pro zabezpečení průkaznosti účetnictví územních samosprávných celků je provedení řádné inventarizace celého majetku a závazků, včetně jiných aktiv a pasiv a skutečností zaúčtovaných v podrozvahové evidenci. Tato řádná inventarizace byla povinně zavedena reformou účetnictví státu.

Reforma veřejných financí přinesla celou řadu změn ve způsobu účtování a vykazování. K nejvýznamnějším změnám, které novela účetnictví přinesla, patří např.:

- příležitost uživatelů (Nejvyšší kontrolní úřad, kontrolní úřad a kontrolor) získat zprávy z Centrálního systému účetnictví státu o hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí,
- zákaz vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu u konsolidovaných příspěvkových organizací,
- schvalování účetních závěrek,
- určení rozhodného dne pro inventuru, ke dni zjišťující skutečný stav, nebo
- zjednodušení způsobu ocenění majetku bezúplatně převáděného mezi vybranými účetními jednotkami (Časopis Auditor, 2012).

2.3.1 Centrální systém účetních informací státu

Doplněním § 1 zákona o účetnictví pro vybrané účetní jednotky o odstavec 3 a 4 se stanovují podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Rozumí se tím souhrn činností, které vedou ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu (CSÚIS) a k sestavení účetních výkazů za celou Českou republiku. Tuto povinnost má Ministerstvo financí ČR od 1. ledna 2010. Ministerstvo financí ČR má kontrolovat centrální systém účetních informací státu tak, aby jeho smysl a význam fungoval správně, aby byla zajištěna monitorovací, zjišťovací a kontrolní činnost orgánů veřejné správy.

Zjednodušeně jde o získávání účetních informací nejen od jedné účetní jednotky, ale od všech účetních jednotek, které jsou pro hospodaření státu podstatné a od všech účetních jednotek, které jsou závislé na veřejných financích. Shromáždění účetních informací od účetních jednotek jsou významné pro statistické a kontrolní účely, konsolidační účely nebo pro řízení hospodářské a finanční záměry státu. Zákon formuluje dva hlavní cíle existence centrálního úložiště účetních dat:

- prostředek pro zpracování konsolidovaných účetních výkazů za Českou republiku a za jednotlivé konsolidační celky státu, která probíhá od roku 2012,
- místo, kde budou dané subjekty přijímat účetní informace o vybraných účetních jednotkách.

Podrobnosti způsobu předávání účetních záznamů pro potřeby státu upravuje vyhláška č. 370/2015 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Prostřednictvím zákona č. 239/2012 Sb. došlo k novelizaci těch tří zákonů: zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územní samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Centrální systém účetních informací státu souvisí se zavedením elektronizace a digitalizace účetnictví, s odstraněním přílišného administrativního zatížení a centralizací významných účetních informací. Jestli každá účetní jednotka zvládne shromáždit své relevantní účetní data v elektronické podobě a odevzdat tyto záznamy do centrálního systému,

tak tyhle předané účetní záznamy nemusí předávat jiným institucím státní správy nebo samosprávy. Všechny vybrané účetní jednotky budou tyto data odevzdávat strukturovaným způsobem, tak že rozsah a struktura přenášných dat jsou dány tzv. pomocným statistickým přehledem, který je vymezen technickou vyhláškou. Zodpovědná osoba (pouze fyzická osoba) jmenovaná vybranou účetní jednotkou zasílá účetní záznamy ve formátu XML.

Vyhláška č. 370/2015 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů v § 5 stanovuje, že některé vybrané účetní jednotky jsou povinny odevzdat účetní data do CSÚIS buď standardním přenosem – přímým mezi účetní jednotkou a centrálním systémem účetních informací státu, nebo náhradní přenosovým způsobem – prostřednictvím krajského úřadu.

Také technická vyhláška uvádí termíny pro předání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu a to takto:

- rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha – čtvrtletně (ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. – mezitimní účetní závěrka, a to do 25. dne následujícího měsíce a ročně (ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku),
- přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu – ročně (ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku), (Hakalová, Kryšková, Pšenková, 2015).

Důležité je se zde zmínit o pomocném konsolidačním přehledu, kterým bude vymezen rozsah a struktura informací předávaných do CSÚIS s cílem zhotovení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. Jde o to, že každá konsolidovaná účetní jednotka státu přenese nejen svou účetní závěrku do CSÚIS, ale také pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce. Účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu i za celou Českou republiku jsou tvořeny výkazem majetku a závazků, výkazem nákladů a výnosů, výkazem peněžních toků a přílohou účetních výkazů (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2009).

2.3.2 Pomocný analytický přehled

Od 1. ledna 2012 jsou některé vybrané účetní jednotky povinny sestavovat nový statistický výkaz tzv. pomocný analytický přehled (PAP), který pak zasílají do centrálního

systému účetních informací státu. Tento přehled byl připravován od roku 2008 a vychází z novelizované technické vyhlášky č. 370/2015 Sb. o § 3a. Návrh pomocného analytického přehledu vyplynul v souvislosti se členstvím ČR v Evropské unii, s požadavky Evropského systému národních a regionálních účtů ve Společenství (ESA 95) nebo s aplikací Protokolu o nadměrném rozpočtovém schodku připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství. Mezi hlavní uživatele se řadí Český statistický úřad, Ministerstvo financí ČR nebo Česká národní banka. Význam přehledu by měl spočívat v monitorování a řízení veřejných financí a pro účely sestavení účetních výkazů za jednotlivé konsolidační celky a výkazy za celou Českou republiku. Pomocný analytický přehled je sestaven v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v Kč s přesností na dvě desetinná místa.

Pomocný analytický přehled nemusely původně předkládat, dobrovolné svazky obcí, obce, pokud je zveřejněný počet obyvatel na počátku předcházejícího účetního období menší než 1 000 a příspěvkové organizace, jestliže je zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí, a jejichž celková aktiva nepřesahují alespoň v jednom ze dvou předcházejících účetních období výši 10 000 000 Kč. Pomocný analytický přehled za účetní období 2012 podávaly některé vybrané účetní jednotky mimo obce s počtem obyvatel k 1. 1. 2011 menším než 3 000 a příspěvkové organizace, pokud jejich aktiva v netto hodnotě nepřesahují k 31. 12. 2010 nebo k 30. 9. 2011 částku 100 000 000 Kč. Za účetní období 2013 nepodávaly přehled obce s počtem obyvatel menším než 1 500 a to k 1. 1. 2012 a příspěvkové organizace, pokud jejich zřizovatelem je kraj, obec nebo dobrovolný svazek obcí a mají netto hodnotu celkových aktiv k 31. 12. 2012 menší než 20 000 000 Kč. V současnosti PAP sestavují tak jako v roce 2012 tyto skupiny vybraných účetních jednotek:

- organizační složky státu,
- státní fondy,
- příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je organizační složka státu,
- kraje,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- obec – pokud počet obyvatel k 1. 1. bezprostředně předcházejícího účetního období je 3000 a více obyvatel,
- příspěvkové organizace zřízené obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo krajem – pokud jejich celková aktiva v netto hodnotě ve dvou bezprostředně předcházejících účetních obdobích jsou větší než 100 milionů Kč.

Vybrané účetní jednotky, které nepředávají pomocný analytický přehled do centrálního systému účetních informací státu, jsou uvedeny v § 3a odst. 2 technické vyhlášky o účetních záznamech (Hakalová, Kryšková, 2014).

Kromě účelů statistických je pomocný analytický přehled připravován také pro rozvedení položky tzv. partner účetního případu. Jedná se o umožnění porovnání vykazovaných ukazatelů – partnerů pro některé preventivní a kontrolní činnosti. O tuto skutečnost je nově doplněno aktuální znění Metodiky tvorby PAP vyplývající z nových ustanovení technické vyhlášky s účinností k 1. 1. 2015. Sledování partnera je zcela dobrovolné, neukládá se povinnost vykazování u vybraných účetních jednotek, které vykazují a předávají údaje pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, v případě:

- partnerů transakce označených symbolem „P22“ (platí pro všechny syntetické účty a položky oprávek a opravných položek),
- partnerů transakce označených symbolem „P21“ (u syntetických účtů 547, 551, 552, 553, 554, 556 – v případě opravných položek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, 558 a 644 a u položek 56499 a 66499) a
- průměrné marže (Část XI PAP).

V souvislosti s posílením právní jistoty vybraných účetních jednotek bylo ustanovení metodiky PAP doplněno o další skutečnost a to o nový identifikátor „555“ Utajované informace. Pokud vybraná účetní jednotka předá pomocný analytický přehled do CSÚIS, který obsahuje utajované informace, vykáže se jeden souhrnný řádek částek s označením partnera „555“ Utajované informace (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2015).

Reakce na hodnocení pomocného analytického přehledu dle projektu SGS SP 2015/80 „Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“ bylo vcelku negativní. Pro účetní jednotky – obce představuje jeho zhotovení časovou a složitou náročnost, pracnost s prvotními doklady v souvislosti s účtováním většího počtu údajů nebo problém s požadavky na analytické členění pro potřeby účetních výkazů a řízení účetní jednotky se neshodují s požadavky na analytické členění PAP. Tento fakt zaznamenává hlavní zásah do tvorby analytických účtů a rovněž do informací pořizovaných

v rámci účetního zápisu (Projekt SGS SP, 2015/80). Dotazník k projektu je k nahlédnutí v příloze č. 2.

2.3.3 Hlavní účetní metody reformy účetnictví státu

Účetnictví územních samosprávných celků se řídí pravidly, které mají důležitou úlohu při jeho vedení a zpracování. Povinností účetních jednotek je vést účetnictví správně, průkazně, úplně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zabezpečí trvalost účetních záznamů. Už na začátku legislativních změn spojených se zahájením reformy účetnictví státu bylo stanoveno o postupném přibližování se účetnictví veřejného sektoru k účetnictví podnikatelů. Tato skutečnost mimo jiné znamená zejména pro územní samosprávné celky a organizační složky státu několik nových povinností, zavádění složitějších a rozsáhlejších účetních metod a principů, které doposud tyto některé vybrané účetní jednotky nepoužívaly. Většina těchto účetních metod je obsažena ve vyhlášce č. 369/2015 Sb., která nahradila dříve platnou vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Jednotlivé účetní metody, které zavedla reforma účetnictví a jejich postupné zavádění a účinnost je uvedena v tabulce 2.1. Seznam uvedených účetních metod není však definitivní.

Tab. 2.1 Účetní metody a časový harmonogram jejich použití

Účetní metoda	Aplikace
Opravné položky k vybraným položkám pohledávek	od 1. ledna 2010
Rezervy	od 1. ledna 2010
Ocenění reálnou hodnotou	od 1. ledna 2010
Časové rozlišení	od 1. ledna 2010
Závazné účtování na podrozvahových účtech	od 1. ledna 2010
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	k 31. prosinci 2011 rozvahově, v následujících letech již standardně prostřednictvím výkazu zisku a ztráty
Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku, k zásobám	k 31. prosinci 2011

Zdroj: Časopis Auditor 2012

Účetní metody rozdělujeme do těchto oblastí:

- metody ocenění – jakým způsobem oceňujeme majetek a závazky v účetnictví,
- metody, které se týkají postupů účtování – např. odepisování, účtování o opravných položkách, rezervách, transferech, časovém odlišení atd.,
- metody týkající se vykazování – uvádění údajů v účetní závěrce a
- metody, které platí pro postup konsolidace.

Účetní předpisy nemusí výslovně definovat postupy metod u vybraných účetních jednotek, mohou umožnit více možností a pak je na účetní jednotce, kterou si vyberou. Někdy účetní předpisy nedefinují postup vůbec, proto si účetní jednotka musí stanovit postup sama a provést zápis o metodách do přílohy (Schneiderová, 2012).

Oceňovací metody

Základní přehled a způsob oceňování jednotlivých složek majetku a závazků je upraven v § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v prováděcí vyhlášce č. 369/2015 a v Českých účetních standardech č. 707 – Zásoby, č. 708 – Odepisování dlouhodobého majetku a č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Účetní jednotky jsou povinny ocenit majetek a závazky podle § 24 k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem dle § 25 nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje (§ 27).

Základní uznávanou oceňovací metodou je oceňování v historické hodnotě, která je stavěna na zachování původní hodnoty majetku a závazků, kterou byla ke dni jeho zaúčtování oceněna. Podle jednotlivých způsobů nabytí majetku se může ocenění v historických cenách rozdělit na:

- pořizovací cenu – vychází z vynaložených nákladů na pořízení,
- reprodukční pořizovací cenu – v případě bezúplatných nabytí,
- vlastní náklady – vychází se z nákladů vynaložených na výrobu majetku,
- jmenovitou hodnotu – nominální hodnota, která je přímo přiřazena určité složce majetku (ceniny, cenné papíry) a
- ocenění ve výši 1,- Kč – kulturní památky, sbírky, předměty kulturní hodnoty, pokud není známa jejich pořizovací cena.

Toto ocenění je sice průkazné, ale neodpovídá realitě, a proto se pro vyjádření aktuální hodnoty majetku nebo závazků začalo používat ocenění reálnou hodnotou. Všechny složky majetku a závazků, které se oceňují reálnou hodnotou, jsou uvedeny v § 27 zákona o účetnictví. Reálnou hodnotou se rozumí tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce nebo ocenění stanovené zvláštními právními předpisy (např. oceňovací vyhláška). U některých vybraných účetních jednotek je oceňování v reálné hodnotě od 1. 1. 2010 aplikováno pro ocenění dlouhodobého majetku určeného k prodeji. Majetkem určeným k prodeji se jedná o pohledávky, dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, drobný dlouhodobý majetek a dlouhodobý finanční majetek, o kterém je rozhodnuto, že bude určen k prodeji. Majetek se přeceňuje ve chvíli rozhodnutí osoby nebo orgánu, který se touto skutečností zaobírá. O tomto přecenění se účtuje na účtu 407 – Jiné oceňovací rozdíly a v případě prodeje se tato změna zaúčtuje výsledkově proti nákladům (účet 564) nebo výnosům (účet 664). Od 1. 1. 2014 je přeceněný majetek určený k prodeji vykazován na samostatném řádku (A.I.10. Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji – syntetický účet 035 a A.II.11. Dlouhodobý hmotný určený k prodeji – syntetický účet 036). Ocenění na reálnou hodnotu vede k vyšší kvalitě ve vypovídací schopnosti rozvahy a následné zobrazení ve výsledovce. Obce by měly mít stanoveny jednotlivé druhy majetku a závazků oceněné reálnou hodnotou a jejich způsoby ocenění ve svých interních směrnících (Časopis Auditor, 2012; Schneiderová, 2012).

Akruální princip

Zásadní změna, která souvisí s reformou účetnictví státu, bylo zavedení tzv. akruálního principu do účetnictví subjektů veřejné sféry, což znamená zachycení nákladů a výnosů do období, se kterým časově a věcně souvisí. Jde o zkvalitnění používaných účetních metod tak, aby docházelo k vylepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů subjektů veřejného sektoru. Účty nákladů a výnosů se na konci roku účtují místo do rozvahy tak do výkazu zisku a ztráty. Tento princip se nicméně nevyužívá pro rozpočtovou oblast. Finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti je řešen na hotovostní (peněžním) principu, vymezující skutečné příjmy a skutečné výdaje.

Účtování na základě peněžního principu spočívá v tom, že se do příjmů a výdajů řadí jen ty účetní operace, které jsou spojeny s bankovním účtem, nebo v případě hotovosti s pokladnou. Do příjmu jsou zaúčtovány pouze příjmy, které účetní jednotka

získala, a do výdajů patří ty případy, kdy účetní jednotka hradí ze svého bankovního účtu nebo ze své pokladny. Rozdíl mezi příjmy a výdaji pak tvořil výsledek hospodaření, stejně jako u aktuálního principu rozdíl mezi výnosy a náklady (Časopis Auditor, 2012).

Časové rozlišení

Charakteristickým způsobem pro splnění předpokladu aktuálního účetnictví je princip časového rozlišení, pomocí kterého se vykazují náklady a výnosy v účetním období, se kterým věcně a časově souvisejí. Dalším základním předpokladem je trvání účetní jednotky. Metodu časového rozlišení upravuje vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky s účinností od 1. 1. 2010. Pro užší pojetí časového rozlišení jsou typické tyto skutečnosti: účel – na co byl vynaložen náklad nebo co je vznikem výnosu, částka – výše hodnoty nákladu nebo výnosu a období – vymezení období, kterého se náklad nebo výnos týká. Pokud je nám znám účel i období, ale částka je odhadnuta, jedná se o dohadné účty. Podstatou zavádění nákladů (výdajů) a výnosů (příjmů) pro účetní subjekty je:

- náklady a výnosy jsou zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisí,
- opravy nákladů a výnosů předešlých účetních období se zaznamenají na položky nákladů a výnosů, se kterými souvisí,
- do výnosů běžného období se zachycují náhrady vynaložených nákladů minulého období a
- časově rozlišit náklady a výdaje nebo výnosy a příjmy, týkající se budoucích období, které je objasněno v tabulce 2.2.

Tab. 2.2 Účtování časového rozlišení

Druh časového rozlišení	Běžné období	Budoucí období
Náklady příštích období	Výdaj	Náklad
Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj
Výnosy příštích období	Příjem	Výnos
Příjmy příštích období	Výnos	Příjem

Zdroj: Vlastní zpracování

Ukázka účetních případů pro časové rozlišení:

Náklady příštích období – aktivní účet 381, strana MD při vzniku a strana D při rozpuštění: nájemné hrazené dopředu, úhrada leasingových splátek, hrazené pojistné, předplatné a další.

Výdaje příštích období – pasivní účet 383, strana D při vzniku a strana MD při rozpuštění: došlé faktury po uzávěrce, cestovné nebo nevyfakturované dodávky, pokud známe částku.

Výnosy příštích období – pasivní účet 384, strana D při vzniku a strana MD při rozpuštění: předplacené nájemné dopředu, školné pro příspěvkové organizace placené na školní rok nebo místní poplatky přijaté na příští rok.

Příjmy příštích období – aktivní účet 385, strana MD při vzniku a strana D při rozpuštění: plnění vzniklé v běžném roce, ale faktura vystavena až po uzávěrce, nebo vyúčtování pokladny – peníze předány z plnění běžného roku do pokladny v následujícím roce.

S časovým rozlišením je možné se setkat i během účetního roku, tzn. časově rozlišovat do dílčích čtvrtletí či měsíců. Tuto možnost využívají např. obce při časovém rozlišování výnosů z transferů – u poskytnutého transferu, který není určen k vypořádání, a to transfer na souhrnný dotační vztah. Na začátku roku musí být zaúčtován předpis transferu. Ve výnosech je celková částka transferu, což při výši transferu na souhrnný dotační vztah výrazným způsobem ovlivní výsledek hospodaření vykazovaný během roku. Účetní jednotka nepoužívá metody účtování o časovém rozlišení, pokud náklady na získání informace převyšují přínosy, které vyplývají z této informace, a tato informace se nepovažuje za významnou.

Pomocí časového rozlišení dochází k uskutečnění věrného a poctivého vyobrazení finanční situace účetní jednotky, protože jsou ve správné výši popsány závazky a pohledávky k rozvahovému dni příslušného účetního období. U vybraných účetních jednotek není metoda časového rozlišení často zaváděna, i když by jeho nepoužití mohlo vést k podstatnému zkreslení údajů v účetních výkazech (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2010).

Dlouhodobý majetek a odpisování dlouhodobého majetku

Základními předpisy upravující dlouhodobý majetek z hlediska některých vybraných účetních jednotek je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 369/2015 a Český účetní standard (č. 701 až č. 708 a č. 709 – Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek). Dlouhodobý majetek je nepostradatelnou součástí aktiv většiny vybraných účetních jednotek.

Charakteristické pro DM je to, že jeho doba životnosti či likvidity je delší než jeden rok. Člení se do třech hlavních skupin:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Neboť jde o rozsáhlé téma, budeme se v této práci zabývat pouze nejvýznamnější oblastí a pro některé vybrané účetní jednotky zcela novou problematikou, kterou je odpisování majetku. Odpisy DNM a DHM trvale snižují hodnotu dlouhodobého odpisovaného majetku, jde o vyjádření postupného opotřebování majetku. Některé vybrané účetní jednotky poprvé použily tuto metodu a zaúčtování odpisů k dlouhodobému majetku k 31. 12. 2011, rozvahově prostřednictvím účtu 406 – oceňovací rozdíl při změně metody a účtu oprávek k odpisovanému DM. V dalších obdobích účetní jednotky účtují pomocí účtu 551 – odpisy dlouhodobého majetku a účtů oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku. Mezi majetek, který se neodepisuje, patří:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky muzejní povahy,
- movité kulturní památky,
- předměty kulturní povahy,
- nedokončený DNM a DHM a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek, zásoby, pohledávky,
- DNM a DHM, je-li majetek v účetní jednotce v pronájmu nebo ve výpůjčce,
- majetek oceněný 1,- Kč a
- dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou.

Příspěvkové organizace používají metodu odepisování již delší dobu, ale pro územní samosprávné celky byla metoda plnohodnotně zavedena k 31. 12. 2011. Odepisování před rokem 2012 bylo možné provádět v rámci hospodářské činnosti a to tak, že se vymezily náklady hospodářské činnosti, které měly být nahrazeny činností hlavní ke krytí investičních výdajů. Metoda nesouvisela s odpisy, které by vyjadřovaly opotřebení majetku.

Z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví dle § 28 vyplývá, že odepisování provádí vlastník: „Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. V případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem s výjimkou cenných papírů nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy, o majetku účtují a odpisují jej účetní jednotky, které jej používají. Majetek nebo jeho části vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje.“

Pokud předává majetek obec nebo kraj k hospodaření příspěvkovým organizacím nebo vloží majetek do dobrovolných svazků obcí, tak v tom případě majetek eviduje a odepisuje ta účetní jednotka, která ho využívá.

Při pořízení nového majetku by se měla vybraná účetní jednotka zaobírat nastavením odpisů k tomuto majetku, tak že:

- uvede vstupní data – cenu, okamžik zařazení do užívání,
- přiřadí dotaci k majetku a výpočet transferového podílu, který souvisí s majetkem,
- zařadí majetek do určité kategorie (kategorizace majetku),
- ověří, zda nejde o majetek, který se odepisuje výkonovým způsobem,
- vybere způsob odepisování – rovnoměrný, komponentní,
- uvede odhad doby životnosti a
- rozhodne se, jestli bude nastavena zbytková hodnota (Schneiderová, 2012).

Účetní jednotka si může zvolit tyto způsoby odepisování: rovnoměrný, výkonový nebo komponentní. Základním nástrojem odepisování byl však zjednodušený způsob, který se mohl používat do konce roku 2012. Spočíval v tom, že se stanovila doba používání majetku podle přílohy uvedené v Českém účetním standardu. Účetní jednotce je dovoleno kombinovat způsoby odepisování, avšak změnu lze uskutečnit pouze s účinností od prvního dne následujícího období. Rovnoměrný způsob – při volbě tohoto způsobu si účetní jednotka sama stanoví dobu používání příslušného majetku dle svého uvážení. Výkonový způsob – účetní jednotka použije např. pro výpočet odpisů skládky, nebo pokud jeho použití vyplývá z jiného

právního předpisu. Komponentní způsob odpisování – souvisí s dlouhodobým majetkem podle § 14 odst. 3 písm. a), d) až g) a odst. 4 vyhlášky.

Důležitá úprava Českého účetního standardu č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku proběhla v souvislosti s nastolením nového občanského zákoníku. Změnou prošlo:

- pravidlo o výpočtu odpisů, pokud dochází k vyřazení odpisovaného DM,
- specifikace a zpřísnění ustanovení, které se týká odpisového plánu (důraz na jeho zpřesňování a aktualizaci v průběhu používání DM) a
- doplnění o zbytkovou hodnotu.

Obvyklou součástí účetní metody odpisování je zbytková metoda, která původně byla aplikována pouze u podnikatelských subjektů, ale v souvislosti s novým občanským zákoníkem se objevuje s účinností od 1. 1. 2014 i pro vybrané účetní jednotky. Klíčovým principem aktiva ve veřejném sektoru je, aby v budoucnu poskytovalo účetnímu subjektu využitelný potenciál, který je užíván dlouhodobě, po dobu delší než jeden rok. Užití dlouhodobých aktiv vede ke snižování jejich zbývajících využitelného potenciálu, a toto se musí vyobrazit v účetnictví pomocí metody odpisování. Pozornost by se měla věnovat rozdílům mezi zbytkovou hodnotou a zůstatkovou cenou, protože oba pojmy znamenají něco jiného. Zbytková hodnota, pokud je aplikována (nenulová) a zůstatková cena by se měly vyrovnat jenom v okamžiku, kdy je odpisování u konce a majetek je vyřazován. Pokud by se zůstatková cena blížila zbytkové hodnotě, tak z toho pro vybrané účetní jednotky vyplývá, že se blíží okamžik vyřazení majetku, nebo požadavek na úpravu odpisového plánu. Je zakázáno pokračovat ve využívání majetku, pokud se zůstatková cena rovná zbytkové hodnotě (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2014).

Opravné položky

S účinností od 1. 1. 2010 mohou některé vybrané účetní jednotky aplikovat metodu účtování o opravných položkách k pohledávkám. Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku nebo k zásobám se používají k 31. 12. 2011. Opravné položky jsou legislativně upraveny zákonem o účetnictví, zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví a ČÚS č. 706.

Jedná se o vyjádření významného přechodného snížení hodnoty pohledávek nebo majetku, které se v účetnictví zobrazují především k rozvahovému dni na základě

inventarizace, ale také průběžně v okamžiku zjištění. Opravné položky jsou určeny ke korigování vykazovaných hodnot aktiv, aby docházelo ke zrealnění těchto hodnot. Inventarizace opravných položek se uskutečňuje k okamžiku, ke kterému je sestavena řádná účetní závěrka nebo mimořádná účetní závěrka. V rozvaze se opravné položky vykazují jako korekce. Opravné položky se nevytvářejí u drobného dlouhodobého majetku, u majetku oceněného reálnou hodnotou nebo ekvivalencí a u majetku oceněného 1,- Kč.

Před rokem 2010 měly možnost dle zákona o rezervách tvořit opravné položky k pohledávkám jen některé příspěvkové organizace. Povinné dotvoření opravných položek přes účet 406 mělo k 1. 1. 2010 pouze omezené množství subjektů, plus účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu. K 1. 1. 2011 byl vydán nový Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706. Od 1. 1. 2012 se rozšířila oblast účtů tvorby opravných položek např. účet 315 (místní poplatky, pokuty, daně).

O opravných položkách k pohledávkám podle zákona o rezervách účtují účetní jednotky, které vedou účetnictví jak v plném tak i ve zjednodušeném rozsahu, ale o ostatních opravných položkách mají povinnost účtovat pouze ty účetní jednotky s vedením účetnictví v plném rozsahu. Opravné položky se tvoří k pohledávkám, pokud máme předpoklad, že se jedná o pohledávky s rizikem nehrzení dlužníkem, ať už plně nebo částečně, anebo pokud vstoupí dlužník do insolvence. K hodnocení rizik existuje další kritérium: časový test – čím je pohledávka více po splatnosti, tím je větší riziko jejího nezaplacení. Pro účetní jednotky účtující v plném rozsahu jsou povinné tvořit opravné položky dle vyhlášky § 65 odst. 6 ve výši 10 % za každých skončených 90 dnů po splatnosti pohledávky.

O opravných položkách k majetku účtují účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu. Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví zjednodušeným způsobem, se o tuto skutečnost nemusí starat. Účtování o opravných položkách je možné aplikovat, pokud dojde k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku s více než 20 % snížené hodnoty majetku. Popis majetku, u kterých by měly územní samosprávné celky tvořit opravné položky nejčastěji:

- značná část finančních prostředků na investiční akce je získávána v podobě dotací, proto pro případ nezískání dotace se účetní jednotky jistí tak, že na nedokončený dlouhodobý majetek (042 a 041) tvoří opravné položky,

- účtování o opravných položkách k dlouhodobému finančnímu majetku neoceněného reálnou hodnotou ani ekvivalencí zachycený na účtech 061 a 062,
- opravné položky k zásobám, nebo
- tvorba opravných položek k dlouhodobému hmotnému odpisovanému majetku – spojených s omezením jeho využitelnosti, kdy se vytvořená opravná položka rozpustí proti definitivnímu odpisu aktiva (Schneiderová, 2012).

Rezervy

Mezi další významnou metodu, kterou územní samosprávné celky ani příspěvkové organizace do doby účetní reformy nepoužívaly je účtování o rezervách s účinností od 1. 1. 2010. Důvodem k tvorbě účetních rezerv je pokrytí budoucích závazků a výdajů, u kterých je znám účel, ale přesnou částku a přesné období většinou neznáme, proto jsou pouze odhadnuty. Pokud v běžném období vznikne skutečnost, a jejím budoucím následkem je význačné navýšení nákladů, vytvoří účetní jednotka rezervu. Hlavními právními předpisy upravující rezervy jsou: zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a Český účetní standard č. 705 – Rezervy.

Rezerva se použítá pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena. Tvorba a zvýšení rezervy se účtuje pomocí oprávněného nákladového účtu (účet 555), ale také použití, snížení nebo zrušení rezerv pro nepotřebnost. Pokud pominou důvody pro tvorbu rezervy, dochází k jejímu zrušení. Doporučuje se tvořit rezervu minimálně po dobu dvou účetních období. Aktivní zůstatek rezerv je zakázán, proto se převádějí do následujícího období. V rozvaze se vykazují v cizích zdrojích – syntetický účet 441 (Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů).

Rezervy se dělí na zákonné a ostatní. Se zákonnými rezervami se můžeme u územních samosprávných celků nebo u příspěvkových organizací setkat zejména u rezerv na opravy dlouhodobého majetku, rezervy na pěstební činnost nebo rezervy na rekultivaci skládky. Do ostatních rezerv můžeme zařadit rezervu na daň z příjmů, rezerva na rizika a ztráty nebo rezervu na restrukturalizaci.

Časté příklady tvorby rezerv u územních samosprávných celků:

- rezervy na potenciální penále či odvody na základě prováděných neuzavřených kontrol – v případě zjištěných nedostatků a nesrovnalostí u účetní jednotky,
- rezervy na případné soudní spory, ve kterých je územní obec nebo kraj žalována k úhradě určité sumě nebo
- rezerva na vratky výnosů – budoucí slevy.

Mezi další zásadu, kterou by měla účetní jednotka v rámci účtování rezerv dodržovat je ukládání peněžních prostředků na zvláště zavedený bankovní účet. Doporučuje se členění syntetického účtu 441 na podrobnější analytické účty. Hodnota a odůvodnění rezervy se posuzuje pomocí dokladové inventarizace. Rezervy se netvoří na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nevytvářejí se na úpravu hodnoty ocenění aktiv, k tomu slouží opravné položky. V interním předpisu si mohou vybrané účetní jednotky vytýčit podrobnosti pro tvorbu, použití a zrušení rezerv a určit hranici významností pro účtování o rezervách.

Směrná účtová osnova

Reforma účetnictví státu od 1. 1. 2010 rovněž přinesla změny pro některé vybrané účetní jednotky ve směrné účtové osnově. Směrná účtová osnova se rozšířila a zavedla nové rozvahové, výsledkové a podrozvahové účty a upravila jejich označení a uspořádání. Účelem bylo zajištění relativně odpovídajícího systematického seřazení účetních záznamů pro požadavky na sumarizaci účetní jednotky, ale také pro celostátní úroveň. Ministerstvo financí ČR vydává směrnou účtovou osnovu prostřednictvím vyhlášky č. 369/2015. Směrná účtová osnova stanovuje uspořádání a označení účtových tříd, účtových skupin a syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a aktiv, závazků a pasiv, nákladů a výnosů a o hospodářském výsledku. Účetní jednotky mají povinnost sestavit na základě směrné účtové osnovy účtový rozvrh, který se zabývá syntetickými, analytickými a podrozvahovými účty nezbytnými k zaúčtování všech účetních případů a k následnému sestavení účetní závěrky. Od 1. 1. 2010 se pro vybrané účetní jednotky směrná účtová osnova rozšířila o analytické účty. Jde o podrobnější členění syntetických účtů a povinně je musí tvořit účetní jednotky, které předávají účetní záznamy pro potřeby řízení veřejných financí.

Informační servis pro obce a příspěvkové organizace, 2009 uvedl následující změny ve směrné účtové osnově platné od 1. 1. 2010.

- Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek: doplnění některých účtů a upřesnění obsahové formulace. Do účtové skupiny 04 byl přidán samostatný účet 044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a účet 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. Pokud by hodnota technického zhodnocení přesáhla limit u DNM 60.000,- Kč a u DHM 40.000,- Kč, navýší se o tuto hodnotu daný dlouhodobý majetek, pokud by hodnota nepřevýšila hranici, proúčtuje se technické zhodnocení do nákladů. Dlouhodobý majetek je rozdělen na odpisovaný (účtová skupina 02) a neodpisovaný (účtová skupina 03).
- Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky: doplnění třídy o účty opravných položek k dlouhodobému majetku (účtová skupina 15, 16, 17), k pohledávkám (účtová skupina 19) a k zásobám (účtová skupina 18).
- Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky: dochází k rušení a doplnění účtů skupiny 20 a 21. Z účetnictví se ztrácí vazba na rozpočet – ruší se celá skupina 21. V souvislosti s aktuálním principem jsou příjmové a výdajové účty nahrazeny nákladovými a výnosovými účty. Pro sledování rozpočtu se používá účtová skupina 23 – Bankovní účty územních samosprávných celků (účet 231 – Základní běžný účet ÚSC a 236 – Běžné účty ÚSC). Účtová skupina 27 – Návrtné finanční výpomoci byla úplně zrušena.
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy: hlavní rozdíl oproti účtování před r. 2010 je u samostatných účtech krátkodobých a dlouhodobých pohledávek. Přejmenování účtové skupiny 31 – Pohledávky na Krátkodobé pohledávky. Používal se jediný účet 315 – Pohledávky za rozpočtové příjmy, nyní se na tomto účtu účtuje o krátkodobých pohledávkách z hlavní činnosti a na účtu 469 se účtuje o ostatních dlouhodobých pohledávkách. Dále došlo k doplnění dalších účtů např. ve skupině 37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky.
- Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování: došlo k zásadním změnám. Účty rozpočtového hospodaření byly zrušeny. Vznik nového účtu 401 – Jmění účetní jednotky, sloužící pro pohyb a zůstatky původních účtů 901, 902, a 903. Původní účty označené 911 nebo 912 se změnilly na účty 411 – Fond odměn nebo 412 – Fond kulturních a sociálních potřeb. Důležitou roli zde hraje kromě jiných účet 406 – Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody, u kterého proběhla změna názvu.

- Účtová třída 5 – Náklady je doplněna o další účty. Základním principem bylo sledování příjmů a výdajů, proto v souvislosti s reformou došlo k nahrazení některých účtů 4 účtové třídy za nákladové účty.
- Účtová třída 6 – Výnosy je doplněna o další účty. Účty 6. účtové třídy nahradily účty 215, 216 a 217.
- Účtová třída 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví je určeno pro vnitropodnikové účetnictví, které si určuje sama účetní jednotka.
- Účtová třída 9 – Podrozvahové účty, ve které došlo k důležité výměně účtů. Účtová třída 9 byla celá nahrazena účty účtové třídy 4, zde zůstaly pouze účty podrozvahové.

K dalším úpravám směrné účtové osnovy, zavádění nových účtů a rušení jiných docházelo i v následujících obdobích, zde se s nimi ale nebudeme podrobněji zabírat.

Fondy

Předmětem účetnictví není jen sledování stavu a pohybu majetku, závazků, nákladů nebo výnosů, ale také pro některé vybrané účetní jednotky je důležité věnovat pozornost stavu a pohybu na fondech. Základní legislativou upravující fondy je zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, Český účetní standard č. 704, který řeší hlavní postupy o účtování o fondech a vyhláška č. 369/2015.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů člení fondy územních samosprávných celků na tyto druhy: peněžní fondy pro určité účely anebo bez určitého úmyslu. Zdrojem peněžních fondů je přebytek hospodářského výsledku z minulých období, nebo příjmy běžného období, které neslouží k účelům v běžném roce, nebo přesuny peněžních prostředků z rozpočtu v průběhu roku do účelových peněžních fondů. Peněžní fondy nemohou být vlastním zdrojem účetní jednotky, nejedná se o vztahu k účtování související s náklady a výnosy. U obcí lze zřídit peněžní fond, pouze pokud o tom rozhodne zastupitelstvo, které také schvaluje pravidla pro tvorbu a použití fondu. Zůstatky fondů se převádějí do dalších období a používají se k účelům, ke kterým byly zřizovány. Fondem vytvořeného z přebytku hospodaření se může jednat např. o fond rezerv a rozvoje. K jeho čerpání dochází např. v situaci krytí schodků, kde se z něj odvádí zvýšená část spotřeby peněz. Dalším druhem fondů jsou fondy vytvořené z příjmů. Příkladem mohou být příjmy

získané z prodeje majetku – obecních bytů, kdy se získané peněžní prostředky použijí na opravy nebo investice v oblasti bytového fondu. Jiným druhem fondu je převod rozpočtových prostředků do účelově vázaného fondů. Zaobírá se sociálními fondy vytvořenými obcemi na vylepšení sociálních podmínek zaměstnanců (Časopis Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, 2010).

Způsoby účtování fondů – fondy tvořené jako náklad a následné čerpání přímo z fondu:

- | | |
|--------------------------------------|-----------------|
| • převod prostředků na fond | MD 548 / D 231 |
| • tvorba fondu | MD 236 / D 419 |
| • použití fondu zaúčtování rozvahově | MD 419 / D 236. |

Dalším využívaným, ale nevhodným způsobem účtování je zaúčtování fondu tvořeného jako náklad a rozpuštění fondu jako výnos. Tato metoda se používala od r. 2010, ale postupně se od něho ustupuje, kvůli zkreslování průběžných hospodářských výsledků. Tvorba fondu se provádí přes účet 548 a použití fondu pomocí účtu 648. Pro zamezení klamavým údajům, tak se stanovují přístupy rozvahového způsobu zaúčtování fondů. Buď pomocí analytického účtu 419 (např. MD 419.999/ D 419 XYZ), nebo jako protiúčet pro tvorbu fondů použít účet 432 (jako rozdělení hospodářského výsledku), anebo s použitím účtu vlastních zdrojů 401 (MD 401/ D 419), která je nejvhodnější z variant (Schneiderová, 2012).

Tento výčet změn způsoben reformou účetnictví státu pro vybrané účetní jednotky je pouze základní, samozřejmě dochází i k jiným změnám, které v této teoretické části práce nejsou zmíněny.

2.4 Daňové aspekty některých vybraných účetních jednotek

Daňový systém lze vnímat jako nedílnou součást veřejných financí, neboť základní funkcí daní je funkce fiskální. Daňová reforma je vyvolána především kvůli stabilizaci veřejných financí nebo ideálně snižováním deficitů veřejných rozpočtů a státního dluhu.

2.4.1 Daňová reforma

K 1. červnu 2010 byla zahájena Ministerstvem financí ČR první fáze reorganizace daňové oblasti, která byla do té doby nevyhovující. Pro tvorbu legislativních textů pro daňovou oblast byl vytvořen nový speciální odbor Daňové legislativy. Druhá fáze souvisí s novelou zákona o územních finančních orgánech, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů k 16. června 2010. Tato novela pozměnila organizaci daňové správy. Stávající kompetence Ministerstva financí ČR v oblasti výkonu správy daní a řízení daňové správy převzalo k 1. lednu 2011 Generální finanční ředitelství. Cílem realizované reformy v daňové oblasti byl vznik Jednotného inkasního místa.

Od roku 2008 má reforma veřejných financí tři pilíře, a to:

- změna zdaňování příjmů a majetku,
- změna daňového procesu a
- institucionální změna, která spočívá ve vytvoření jednoho místa pro výběr daní, cel a pojistného.

Probíhající daňová reforma související s reformou veřejných financí s sebou přinesla řadu změn. Jednou z nich je právní úprava daňové soustavy České republiky. Mimo právní předpisy, které vymezují konkrétní daně, byl navržen daňový řád, který představoval novou kompletní úpravu procesu daní. Původně se jednalo o zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který je v současnosti nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Dalším významným zákonem související s touto reformou je zákon č. 243/2000 Sb., zákon o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů, který řeší přerozdělení daňových výnosů. Daňový řád je procesní normou, která objasňuje především způsob práce správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, při kterých se setkávají při správě daní. Dále daňový řád vysvětluje základní pojmy, vymezuje pravidla pro správu daní, stanovuje postupy pro vyměření, placení a vymáhání daní (Stuchlíková, Komrsková, 2011).

Ke změnám ve struktuře daní daňové soustavy platné od 1. ledna 1993 dochází z několika příčin, obvykle jsou to důvody ekonomické a politické. Základním cílem reformy bylo:

- vytvoření daňového systému stavěného na principu spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti, tak aby odpovídal požadavkům tržního prostředí,
- omezení přerozdělování mezi subjekty,
- snížit daňové kvóty,
- vyrovnaní daňového zatížení podniků a jednotlivců a posílení nepřímých daní,
- zavedení nových daní (daň z přidané hodnoty a globální důchodové daně),
- oddělení příspěvků na sociální zabezpečení a vytvoření speciálních fondů pro ně,
- vytvoření moderní daňové správy upravené zákonem a omezení daňových úniků.

Tyto stádia tvoří podstatu reformy:

- 1991 – 1993 zavedení standardního daňového systému tržní ekonomiky,
- 2003 – 2004 implementace legislativy Evropské unie,
- 2005 – 2006 změna daňové incidence – zvýšení progresivity daňového systému,
- 2008 – rychlá fáze přizpůsobení daňového systému v rámci konsolidace veřejných rozpočtů,
- 2009 – 2010 a dále – modernizace daňového systému.

První fáze vychází ze vstupu České republiky do Evropské unie a s tím vzniklý nový zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o spotřebních daních. Významně se ovlivnila daň z příjmu právnických osob, a to v oblasti daňové sazby a ve způsobu výpočtu daňového základu. Ve druhé fázi došlo ke změnám u dani z příjmů fyzických osob, v přechodu od odčitatelných položek od základu daně ke slevám na dani a zavedení daňového zvýhodnění a vyživované dítě. Třetí fáze souvisí se stanovením nových ekologických daní, se změnami výše sazeb, se zavedením superhrubé mzdy a zrušením společného zdanění manželů. U obcí vznikla možnost navýšit si svůj příjem z daně z nemovitých věcí, a to tak, že se zvýší základní sazba daně koeficientem podle počtu obyvatel. Rok 2013 přinesl zavedení solidárního zvýšení daně, tzn. určitý druh progresu u daně z příjmů fyzických osob, platnost nového občanského zákoníku, nebo naopak zrušení daně dědické a darovací (Hejduková, 2015).

Daňové reformy s sebou přinesly daleko více změn, než je zde řečeno. I když původně vytýčené cíle nebyly vždy splněny, a to z důvodu modernizace daňových soustav ve světě a měnícím se podmínkám na trhu, kvůli kterým je nutné změny stále provádět.

2.4.2 Daň z příjmů u územních samosprávných celků

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, který rozpoznává dvě skupiny poplatníků: subjekty, které vedou účetnictví (základ daně je stanoven z výsledku hospodaření) nebo ostatní subjekty, u kterých se vychází z rozdílu příjmů a výdajů.

Do konce roku 2009 územní samosprávné celky nezjišťovaly hospodářský výsledek za celek, ale pouze za hospodářskou činnost, a to tak, aby byl základ daně z příjmů stanovený z rozpočtu očištěn a z něho byl vytyčen základ daně jako rozdíl výnosů a nákladů. Od 1. ledna 2010 se účtuje o výnosech a nákladech v hlavní i hospodářské činnosti, tudíž se výsledek hospodaření zjišťuje za celou účetní jednotku. Od základu daně se vyloučí hodnoty, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od něj osvobozeny. Dále se mohou odečíst odčitatelné položky nebo slevy na dani a po vynásobení sazbou daně se zjistí výsledná daň z příjmů (Schneiderová, 2012).

Daň z příjmů právnických osob za obec – zahrnuje daň v případech, kdy je poplatníkem obec, s výjimkou daně vybírané srážkovou daní podle zvláštní sazby. Daň si obec zaúčtuje do výdajů a zároveň do příjmů. K faktickému převodu daně na finanční úřad nedochází, pouze se vyplní daňové přiznání a předloží se finančnímu úřadu. Mezi daňové příjmy obce se řadí: daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob (v tom daň: vybírána zvláštní sazbou, z podnikání – sdílená část, z podnikání – 30 % motivace obcí, závislá činnost – sdílená část, závislá činnost – 1,5 % motivace obcí) a daň z nemovitosti (Schneiderová, 2013).

3 Charakteristika obce Třanovice

Cílem této kapitoly je provedení popisu základní charakteristiky obce Třanovice, její geografie a historie a popis organizační struktury obce. Jsou zde uvedeny informace o Mikroregionu sdružení obcí povodí Stonávky a dalších významných projektech, do kterých je obec aktivně zapojena. Rovněž jsou zde informace o založené příspěvkové organizaci a obecně prospěšné společnosti obce. V závěru této části je zobrazena finanční stránka obce, např. struktura příjmů a výdajů nebo nákladů a výnosů za hlavní a hospodářskou činnost.

3.1 Obecný popis obce Třanovice

Obr. 3.1 Znak obce Třanovice



Zdroj: www.tranovice.cz

Obec Třanovice je obcí o rozloze 860 ha s přibližně 1050 obyvateli Moravskoslezského kraje. Obec spadá pod město Frýdek-Místek, od kterého jsou Třanovice vzdáleny 16 km. Sever obce je ohraničen průmyslovou oblastí Karvinska a Ostravska. Jih je tvořen krásným prostředím pohoří Beskyd. Celými Třanovicemi protéká řeka Stonávka pramenící ze severní strany do Těrlické přehrady, která je nedalekou vodní nádrží, tak jako i blízká Žermanická přehrada. Obcí vede několik turistických, pěších a cyklistických stezek, které spojují okolní města a vesnice.

Původně zvaná obec Třenkovice vznikla zřejmě po roce 1305, pak na dlouhou dobu úplně vymizela z historie a znovu se s ní setkalo v roce 1533, název se v průběhu let několikrát změnil. Historie obce je spojena s životem a dílem – památník evangelického pastora Jiřího Třanovského a přilehlým evangelickým kostelem, ale také i novogotickým katolickým kostelem sv. Bartoloměje ze 17. století. Další zajímavostí je historický hraniční kámen, u kterého se stýkají hranice čtyř vesnic a to: Třanovice, Žukov, Koňakov a Hradiště.

Nejvyšším orgánem obce je zastupitelstvo, které je tvořeno 15 členy volenými v komunálních volbách na 4 funkční období. Rada obce se skládá ze starosty, místostarosty a dalších tří členů. Zastupitelstvem byly v souladu s §117 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích

povinně zřízeny finanční a kontrolní výbory, které se skládají z předsedů, kteří jsou zároveň členy zastupitelstva obce a dalších dvou členů. Rovněž je zřízen výbor pro národní menšiny, neboť dle posledního sčítání lidu 17 % občanů se hlásí k národnosti jiné než české a to po nejvíc k polské. Rada má zřízeny jako své poradní orgány tyto komise:

- komise pro kulturu a školství,
- komise pro životní prostředí,
- komise pro rozvoj obce,
- komise informační (mediální) a
- komise sociální a bytová pro rodinu (www.tranovice.cz).

Obec Třanovice patří mezi jednu z osmi obcí zakládající zájmové sdružení právnických osob tzv. Mikroregion sdružení obcí povodí Stonávky, do kterého nyní celkově spadá deset obcí. Sdružení bylo založeno v r. 1998 s cílem posílit spolupráci nikoli jen mezi samostatnými obcemi, ale také se zahraničními partnery (Polsko, Slovensko, Maďarsko). Sdružení se aktivně zapojovalo do příprav a tvorby rozvojových programů a projektů jako např. Optimalizace vyučovacích kapacit, Energetická koncepce, Eliminace znečištění toku Stonávky, Cyklostezky, Agrostezky, Místní komunikace a jiné. Pro realizaci projektů bylo využíváno finančních podpor z Programu rozvoje venkova vedené Ministerstvem pro místní rozvoj (www.povodi-stonavky.cz).

Obec je zřizovatelem Základní školy a Mateřské školy Třanovice – příspěvkové organizace. Základní škola a Mateřská škola Třanovice je organizována jako trojtřídní (málotřídní) s pěti postupnými ročníky. Její součástí je mateřská škola, školní družina a školní jídelna. Jedná se o školu s dlouholetou tradicí, letos slaví 111 let od založení. Kapacitně je Základní škola vybavena pro 65 žáků a Mateřská škola pro cca 52 dětí. Školní budova se nachází v centru obce. Vnitřní prostory školy mají nadstandardní úroveň, k dispozici je velký sportovní areál nebo vnitřní moderní tělocvična, a to díky celkové rekonstrukci školy, která proběhla v roce 2006.

Jako další společnost v roce 1999 obec Třanovice založila obecně prospěšnou společnost: Třanovice služby, o. p. s. Mezi její hlavní činnosti můžeme zařadit: rozvoj, údržba a správa vodovodní a kanalizační sítě, místní komunikace a veřejné osvětlení, péče o místní prostranství, podpora kulturních, sportovních a jiných aktivit, správa bytového fondu a budov

v majetku obce, nebo poskytování podpory podnikatelských aktivit. Do hospodářské činnosti je zahrnuta výroba, obchod a služby uvedené v příloze 1 až 3 živnostenského zákona a provádění staveb, jejich změn a likvidací.

Hlavním důvodem vzniku společnosti Třanovice služby, o. p. s. byla realizace projektu výstavby Venkovské průmyslové zóny během r. 2000 – 2002. Obecně prospěšná společnost převzala regionálně politické, výkonové a administrativní povinnosti a zřetelným způsobem vypomohla obci a podnikatelům k naplnění rozvojových cílů. Je zde vybudována obecní čistírna odpadních vod, sběrný dvůr, který prochází neustálou modernizací, či kotelna na biomasu – dřevní štěpku. Výsledkem projektu je revitalizovaný areál bývalého státního statku, ve kterém v dnešní době má sídlo více než dvě desítky malých a středních firem, a ve kterém se našlo zaměstnání pro cca 450 obyvatel Třanovic a okolí. Kompletní náklady výstavby podnikatelské zóny činily 140,68 mil. Kč a suma získaných dotací na tuto realizaci byla ve výši 109,81 mil. Kč. Realizaci podpořil rozvoj severozápadních Čech, Ostravský region, Státní fond životního prostředí ČR a dotace z Evropské unie.

Obec Třanovice patří mezi obce, které rády využívají různých příležitostí pro rozvoj, využívají možnosti získávání dotací, ať už z Moravskoslezského kraje, ze státního rozpočtu nebo z fondu Evropské unie pro své investiční činnosti, pro posílení podnikových a pracovních šancí nebo pro kulturní, životní a jiné občanské rozvíjení. Přehled realizovaných projektů v r. 2015 jsou zobrazeny v tabulce č. 3.1. Většina z nich jsou již zcela dokončeny a ostatní jsou stále ve výstavbě.

Tab. 3.1 Realizace projektů v roce 2015

NÁZEV PROJEKTU POSKYTOVAL DOTACE	CELKOVÉ NÁKLADY CELKOVÉ ZÍSKANÉ DOTACE
Přípojka dešťové kanalizace k budově SEN	1.129.000,- Kč
Ministerstvo pro místní rozvoj ČR	740.000,- Kč
SEN – Centrum sociálních služeb	7.563.000,- Kč
Regionální rada soudržnosti Moravskoslezského	6.200.000,- Kč

Úprava místní komunikace u katolického hřbitova	438.000,- Kč
Ministerstvo pro místní rozvoj ČR	260.000,- Kč
Knihovna - galerie	
RWE GasNet	200.000,- Kč
Vzdělávání pro konkurenceschopnost - ZŠ	226.000,- Kč
Operační program VK, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy průtoková dotace	226.000,- Kč
Veřejné prostranství obce Třanovice – autobusové zastávky	3.655.000,- Kč
Regionální rada soudržnosti Moravskoslezského	2.736.000,- Kč
Aktivace ŠOV Třanovice	179.000,- Kč
Ministerstvo pro místní rozvoj ČR	125.000,- Kč
Společně k poznání a ochraně přírody	1.811.000,- Kč
Operační program – přeshraniční spolupráce SR-ČR od r. 2007	1.629.000,- Kč
Lesopark a zeleň v obce Třanovice	5.184.000,- Kč
Státní fond životního prostředí ČR	4.093.000,- Kč

Zdroj: Interní materiály obce Třanovice, vlastní zpracování

Mezi další úspěšně realizovatelné projekty se řadí v rámci Programu obnovy venkova vyhlášeného Ministerstvem pro místní rozvoj ČR – Podpora vzdělání a poradenství a tímto začala fungovat Škola obnovy venkova Třanovice. Na základě tohoto projektu vznikl v roce 2006 samostatný subjekt ŠOV Třanovice, o. p. s. Škola obnovy venkova je stavěna na spoluúčasti s venkovským obyvatelstvem, tak aby identifikovatelné potřeby venkova byly zabezpečeny a plněny, nebo alespoň aby byly námětem k řešení.

Jedna z věcí, jenž by se měla vyzdvihnout je, že obec Třanovice se každoročně účastnila soutěže obcí, které ukazují, co umí a jak žijí tzv. Vesnice Moravskoslezského kraje. V roce 2014, kdy se konal 20. ročník, obec převzala ocenění „Vesnice Moravskoslezského kraje roku 2014“, o které usilovalo 17 obcí. Tímto vítězstvím v krajském kole si obec zajistila postup do celorepublikového finále se 13 finalisty. Krajskou komisi zaujaly Třanovice v první řadě dlouhodobým koncepčním přístupem k rozvoji obce v rámci Programu obnovy venkova. Dále pestrou spolkovou činností, péčí o krajinu, úctou k tradicím, aktivitami občanů a jejich soužitím a jedinečnou spoluprací s podnikatelskými subjekty.

Obec Třanovice je malebnou vesničkou, která si uchovává tradice svých předků a žije bohatým kulturním životem. Poloha vesnice je v blízkosti měst, a proto v posledních letech vzrůstá zájem o výstavbu rodinných domů v této lokalitě.

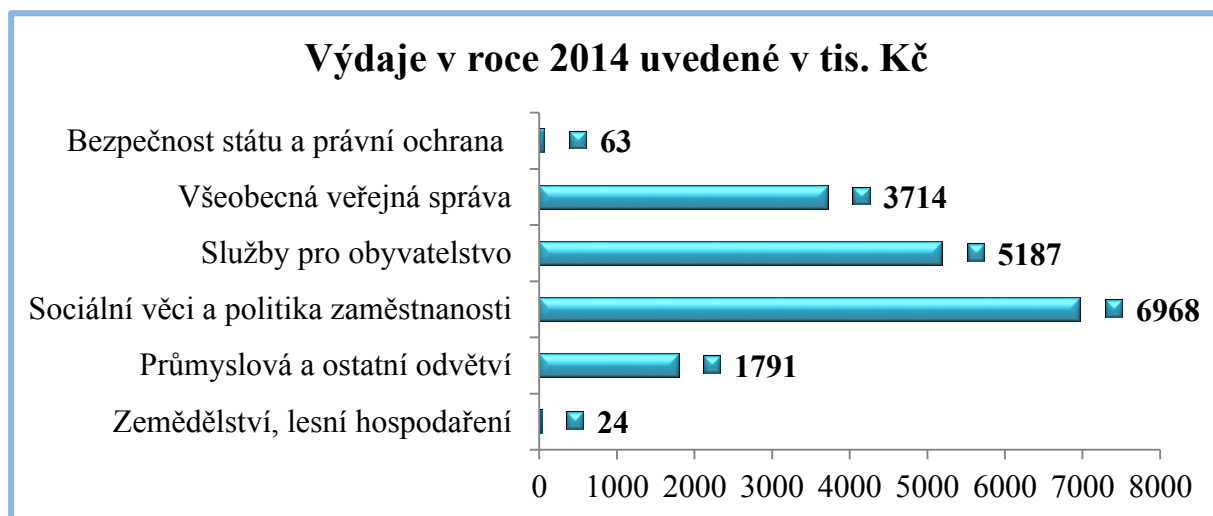
3.2 Finanční údaje o obci Třanovice

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů upravuje podstatu rozpočtu a pravidla hospodaření s jeho finančními prostředky. Dle zákona je obec povinna každoročně sestavovat rozpočet a hospodařit podle něj. Obsahem rozpočtu jsou jeho příjmy a výdaje a ostatní peněžní operace. Platí zde vztah rozpočtového hospodaření tzv. účetní bilance příjmů a výdajů: příjmy – výdaje = +/- financování. Jedná se o tokovou veličinu, kde se na jedné straně přijímají peněžní prostředky a na straně druhé se uhrazují vznikající potřeby.

Z rozpočtu obce jsou hrazeny následující výdaje, které jsou popsány v grafu č. 3.1. Graf vyobrazuje strukturu výdajů jednotlivých oblastí za rok 2014². V rámci oblasti průmyslu a ostatních odvětví se jedná o údržbu silnic, veřejnou dopravu nebo výdaje na čističku odpadních vod. Do kategorie služeb pro obyvatelstvo se řadí výdaje na Základní a Mateřskou školu, bydlení, kulturu, komunální služby nebo ochranu životního prostředí. Všeobecná veřejná správa souvisí s výdaji na místní správu a zastupitelstvo.

² Údaje za rok 2015 nebyly v době zpracování diplomové práce k dispozici, proto byl zvolen rok 2014.

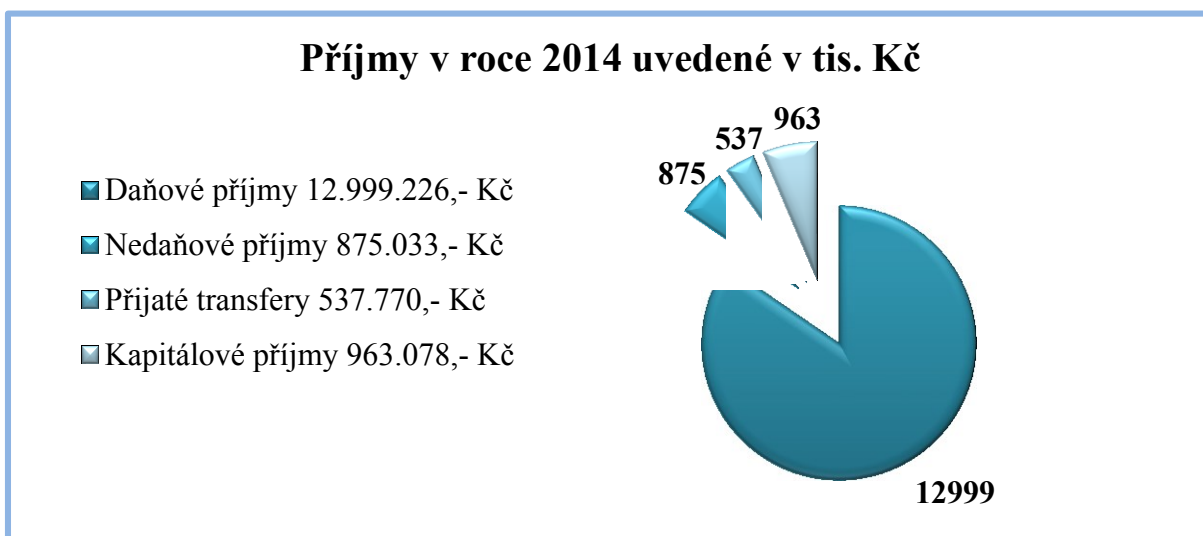
Graf 3.1 Výdaje obce Třanovice k 31. 12. 2014



Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz/>, vlastní zpracování

Vlastní příjmy obce Třanovice jsou tvořeny daňovými příjmy, nedaňovými příjmy, kapitálovými příjmy a přijatými transfery, jak lze vidět v grafu č. 3.2. Největší část zdrojů tvoří daňový charakter, který představuje cca 85 % finančních prostředků. Jedná se o celostátní daně, jejichž výnos je zcela nebo částečně určen do obecního rozpočtu a dále zde patří vymezené místní a správní poplatky, které se také obvykle řadí k příjmům daňového charakteru. Stát stanovuje podíl z celostátně vybíraných daní a ten pak plyne do rozpočtu obce. Do nedaňových příjmů řadíme např. příjmy z vlastní činnosti obcí zahrnující příjmy spojené s poskytováním veřejných služeb.

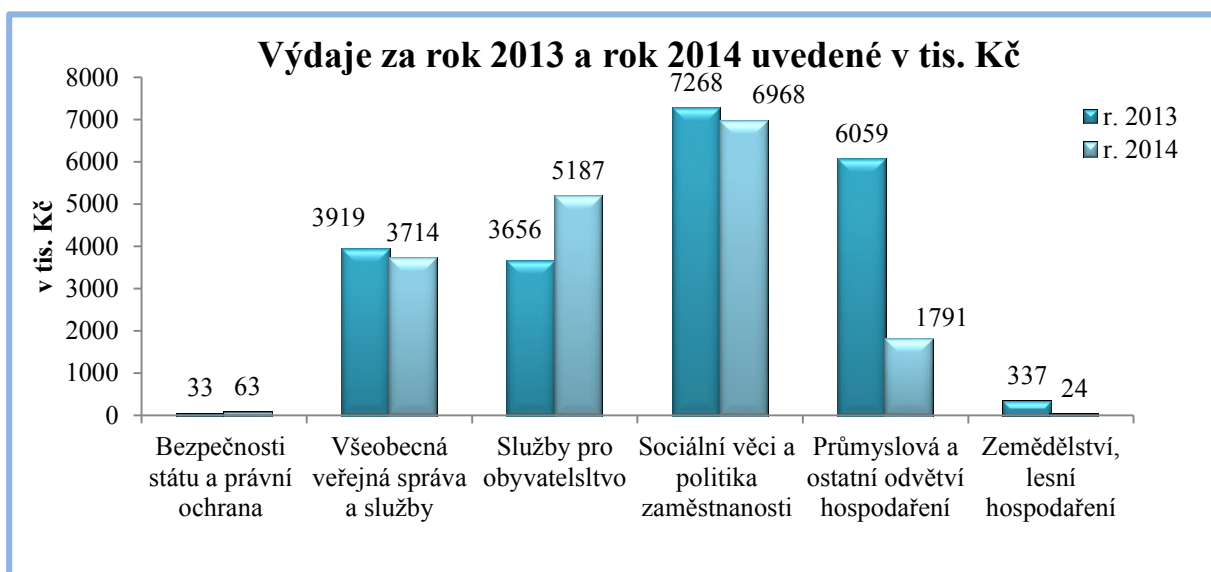
Graf 3.2 Příjmy obce Třanovice k 31. 12. 2014



Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz/>, vlastní zpracování

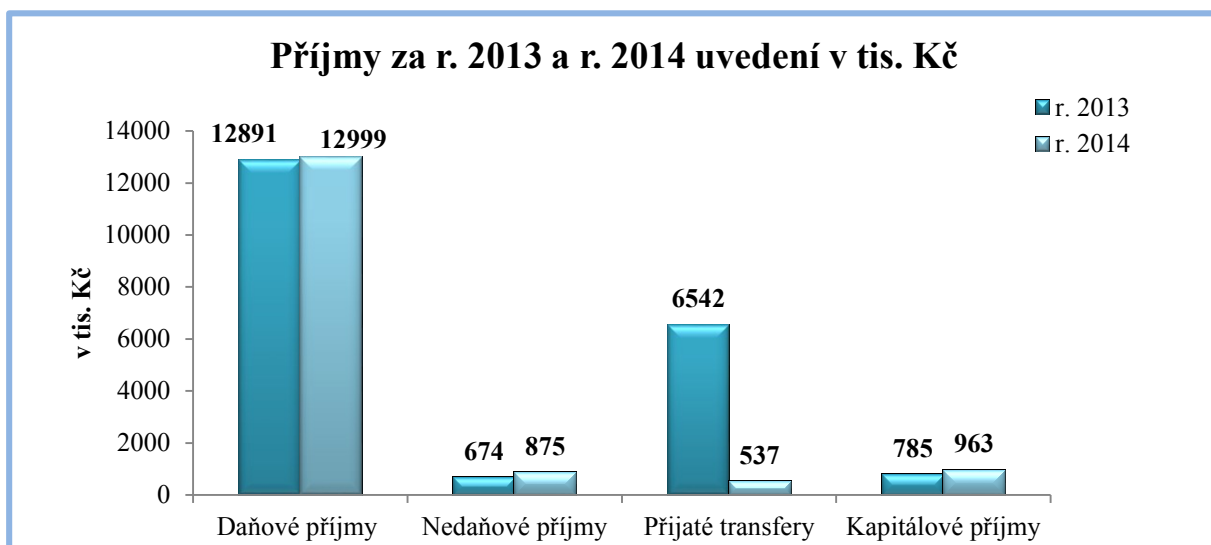
Pro porovnání výdajů a příjmů roku 2014 byl vybrán rok 2013, jak je uvedeno v grafu 3.3 a 3.4. Údaje z roku 2015 nebyly v době zpracování diplomové práce zpřístupněny, proto byl zvolen rok předcházející. Mezi výdaji a příjmy ve srovnávaných letech není závratný rozdíl, až na přijaté transfery v roce 2013, které jsou daleko vyšší než v roce 2014 a s tím související zvýšené výdaje. Jednalo se hlavně o investiční přijaté transfery ze státního rozpočtu a ze státního fondu na činnosti spojené se správnou, opravou a technickou obnovou a výstavbou silniční sítě.

Graf 3.3 Srovnání výdajů obce roku 2014 (údaje k 31. 12. 2014) s předchozím rokem 2013 (údaje k 31. 12. 2014)



Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz/>, vlastní zpracování

Graf 3.4 Srovnání příjmů obce roku 2014 s předchozím rokem 2013



Zdroj: <http://monitor.statnipokladna.cz/>, vlastní zpracování

Kromě hlavní činnosti obec vykonává hospodářskou činnost. Jedná se především o pronájem nebytových prostorů a bytů, hospodaření v obecním lese a činnost sběrného dvora. Z tabulky 3.2 vyplývá, jaké měla obec v roce 2014 příjmy, výdaje, náklady a výnosy. Jak lze vidět, výdaje převyšují příjmy, proto obec celkově skončila schodkem 2.373.313,- Kč. Naopak tomu celková hospodářská činnost obce byla v tomto roce ukončena v kladné výši, přebytkem 3.024.363,- Kč. Dále je zde vykázáno celkové zadlužení obce, struktura majetku a závazků. V další tabulce 3.3 a 3.4 jsou vyobrazeny podrobné rozčlenění nákladů a výnosů hlavní a hospodářské činnosti obce Třanovice.

Tab. 3.2 Finanční údaje obce Třanovice v netto hodnotě k 31. 12. 2014

FINANČNÍ UKAZATELE – rok 2014	
Příjmy	15.374.106,- Kč
Výdaje	17.747.419,- Kč
HOSPODAŘENÍ za hlavní i hospodářskou činnost	
Náklady	16.108.277,- Kč
Výnosy	19.132.640,- Kč
DLUHOVÁ SLUŽBA	
Přijaté půjčené prostředky	4.492.532,- Kč
Hrazené úroky	225.395,- Kč
Uhrazené splátky jistin půjčených prostředků	3.054.000,- Kč
MAJETEK	
Dlouhodobý hmotný majetek	291.594.284,- Kč
Pohledávky v brutto hodnotě	5.179.956,- Kč
Krátkodobé pohledávky v netto hodnotě	4.861.066,- Kč
Krátkodobý finanční majetek	843.435,- Kč
ZÁVAZKY	
Dlouhodobé závazky	15.405.732,- Kč
Krátkodobé závazky	2.106.404,- Kč

Zdroj: Rozvaha obce k 31. 12. 2014, vlastní zpracování

Mezi dlouhodobým hmotným majetkem obec evidovala k 31. 12. 2014 v netto hodnotě tyto druhy majetku:

- pozemky – 17.368.747,- Kč
- kulturní předměty – 350.000,- Kč
- stavby – 252.336.500,- Kč
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí – 7.694.186,- Kč
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – 13.691.674,- Kč a
- dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji – 153.177,- Kč.

Rozvaha k 31. 12. 2014 obce Třanovice je k ukázce v příloze č. 3.

Tab. 3.3 Náklady hlavní a hospodářské činnosti obce k 31. 12. 2014

NÁKLADY obce v r. 2014			
Hlavní činnost	12.211.491,- Kč	Hospodářská činnost	3.896.786,- Kč
a) Spotřeba materiálu	274.274,- Kč	a) Spotřeba materiálu	28.185,- Kč
b) Spotřeba energie	243.826,- Kč	b) Ostatní služby	1.232.695,- Kč
c) Opravy a udržování	499.992,- Kč	c) Mzdové náklady	54.469,- Kč
d) Cestovné	15.536,- Kč	d) Zákonné soc. pojištění	18.654,- Kč
e) Náklady na reprezentaci	135.568,- Kč	e) Odpisy DM	2.466.420,- Kč
f) Ostatní služby	2.966.619,- Kč		
g) Mzdové náklady	2.300.318,- Kč		
h) Zákonné soc. pojištění	662.750,- Kč		
i) Jiné daně a poplatky	6.966,- Kč		
j) Jiné pokuty a penále	1.000,- Kč		
k) Dary a jiné bezúpl. předání	23.683,- Kč		
l) Tvorba fondů	25.620,- Kč		
m) Odpisy DM	2.579.404,- Kč		
n) Prodané pozemky	369.199,- Kč		
o) Tvorba a zaúčtování OP	166,- Kč		
p) Náklady z drobného DM	19.443,- Kč		
q) Ostatní náklady z činnosti	216.359,- Kč		
Celkové náklady z činnosti	10.340.723,- Kč	Celkové náklady z činnosti	3.800.456,- Kč

a) Úroky	245.474,- Kč		
Celkové finanční náklady	245.474,- Kč	Celkové finanční náklady	0,- Kč
a) Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery	1.468.923,- Kč		
Náklady na transfery	1.468.923,-Kč	Celkové náklady na transfery	0,- Kč
a) Daň z příjmů	156.370,- Kč	a) Daň z příjmů	96.330,- Kč
Náklady na daň z příjmů	156.370,- Kč	Náklady na daň z příjmů	96.330,- Kč

Zdroj: Účetní závěrka obce Třanovice - Výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Tab. 3.4 Výnosy hlavní a hospodářské činnosti obce k 31. 12. 2014

VÝNOSY obce v r. 2014			
Hlavní činnost	16.082.236,- Kč	Hospodářská činnost	3.050.403,- Kč
a) Výnosy z prodeje služeb	20.565,- Kč	a) Výnosy z prodeje výrobků	446.426,- Kč
b) Výnosy z pronájmu	459.964,- Kč	b) Výnosy z prodeje služeb	210.317,- Kč
c) Výnosy ze správních poplatků	24.080,- Kč	c) Výnosy z pronájmu	703.967,- Kč
d) Výnosy z místních poplatků	415.667,- Kč	d) Jiné výnosy z vlast. výkonů	13.326,- Kč
e) Jiné výnosy z vlast. výkonů	3.500,- Kč	e) Ostatní výnosy z činnosti	8.147,- Kč
f) Výnosy z prodeje pozemků	463.078,- Kč		
g) Ostatní výnosy z činnosti	245.724,- Kč		
Celkové výnosy z činnosti	1.632.578,- Kč	Celkové výnosy z činnosti	1.382.183,- Kč
a) Úroky	109,- Kč	a) Úroky	19,- Kč
b) Výnosy z přecenění na RH	315.373,- Kč		
c) Ostatní finanční výnosy	7,- Kč		
Celkové finanční výnosy	315.489,- Kč	Celkové finanční výnosy	19,- Kč
a) Výnosy vybraných místních vládních institucí na transfery	1.528.634,- Kč	a) Výnosy vybraných místních vládních institucí na transfery	1.571.871,- Kč
Celkové výnosy z transferů	1.528.634,-Kč	Celkové výnosy z transferů	1.571.871,- Kč
a) Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	3.383.533,- Kč	a) Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	96.330,- Kč
b) Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	2.488.629,- Kč		
c) Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	4.743.056,- Kč		

d) Výnosy ze sdílených majetkových daní 1.913.778,- Kč	
e) Výnosy z ostatních daní a poplatků 76.539,- Kč	
Výnosy ze sdílených daní a poplatků 156.370,- Kč	Výnosy ze sdílených daní a poplatků 96.330,- Kč

Zdroj: Účetní závěrka obce Třanovice - Výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Výsledek hospodaření po zdanění hlavní činnosti k 31. 12. 2014 činil 3.870.745,- Kč a výsledek hospodářské činnosti běžného účetního období skončil se ztrátou ve výši 846.383,- Kč.

4 Analýza problémů v souvislosti se zavedením nových metod do účetnictví obce Třanovice

Tato praktická část diplomové práce je zaměřena na analýzu procesu reformy účetnictví státu v obci Třanovice. Při hloubkovém šetření se vychází z interních podkladů, které jsou zpřístupněny zaměstnanci této obce. Účetnictví vybraných účetních jednotek je v posledních letech pod neustálým tlakem změn. Na tento průběh nemalého počtu úprav a tvorbu nového účetnictví musela obec pružně reagovat a určitým způsobem se na něj připravit.

Na počátku reformy účetnictví obec využívala podkladové materiály, legislativní předpisy (vyhlášky), převodový můstek, nebo návrh směrné účtové osnovy z internetových stránek Ministerstva financí ČR. Mezi další základní materiály, které byly v průběhu účetnictví státu v obci užívány, sloužila metodika k účetnictví – Jihočeská metodika, ve které jsou uvedeny veškeré příklady účtování, podklady odborných seminářů pro obce, informační servis pro obce a příspěvkové organizace, nebo metodika zpracována společností GORDIC – informační systémy pro veřejnou správu.

4.1 Účetnictví obce Třanovice v návaznosti na změny způsobené reformou účetnictví státu

Obec vykonává vedle hlavní činnosti i vedlejší – hospodářskou činnost. Přezkoumání hospodaření obce je prováděno Krajským úřadem Moravskoslezského kraje. Pro vedení účetnictví je používán účetní softwarový program Gordic společnosti GORDIC spol. s r.o. Účetní jednotka je povinna vést účetnictví v plném rozsahu, neboť má povinnost předkládat účetní závěrku k ověření auditorovi. Obec je plátcem daně z příjmů právnických osob za hlavní i hospodářskou činnost, plátcem daně z přidané hodnoty za hospodářskou činnost (V tomto roce účetní jednotka poprvé předávala v elektronické podobě povinné kontrolní hlášení – výpis z evidence pro účely DPH.), plátcem daně z nemovitých věcí a dně z nabytí nemovitých věcí.

V souvislosti se zavedením jednotného účetnictví došlo ke změně způsobu sběru účetních výkazů, nahrazením původně používaného systému ARIS novým Centrálním

systémem účetních informací státu. Mezi účetní výkazy, které účetní obce vkládá čtvrtletně do CSÚIS patří pouze účetní závěrka tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a příloha. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu nesestavuje. Taktéž se za obec Třanovice nesestavuje nový přehled, který s sebou přinesla reforma tzv. Pomocný analytický přehled, neboť obec má méně obyvatel než 3000. O účetnictví obce se stará jen jedna účetní. Tato účetní byla radou obce Třanovice pověřena jako zodpovědná osoba, která má na starost zasílání a přijímání dat CSÚIS. Zástupcem této zodpovědné osoby je starosta obce. Nezbytností pro registraci do tohoto systému bylo dle zveřejněných instrukcí vyplnit registrační formulář, který vychází z Technické vyhlášky. Po obdržení správcem CSÚIS byl zaslán účetní jednotce přístupový kód s dalšími zabezpečovacími soubory a po aktivaci obdržela účetní jednotka datovou schránku. Kromě toho, že účetní jednotka posílá čtvrtletně výkazy přímo do CSÚIS, musí dále zasílat měsíční výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu na Krajský úřad Moravskoslezského kraje (Finanční a účetní výkazy kraje FIN 2 – 12 M).

Se zaváděním změn v rámci reformy účetnictví si Ministerstvo financí ČR bylo nejspíš vědomo všemi možnými komplikacemi, proto bylo nastaveno fázování celého projektu. Jednotlivé požadavky na účetní jednotky byly rozloženy do více účetních období, tak aby měly účetní dostatek času pro uskutečnění všech nových povinností. Pro orientaci v rozfázování účetní reformy je v příloze č. 1 přiloženo schéma.

Až takové usnadnění pro obce, jak očekávalo Ministerstvo financí ČR, se však nedostavilo. Nejenom, že nebyly vydány nezbytné předpisy, ale i ty publikace, které vydány byly, tak byly časově opožděné a taková metodická podpora je pro obce bezvýznamná. Příkladem mohou být dvě základní vyhlášky (vyhláška č. 410/2009 Sb. a vyhláška č. 383/2009 Sb.), které byly vydány ve Sbírce zákonů na konci roku 2009 s účinností od ledna následujícího roku. Také první čtyři vydané České účetní standardy s účinností od 1. 1. 2010 byly zveřejněny až k poslednímu prosincovému dni roku 2009. Tato situace znamenala pro účetní obce nejasnosti v uplatňování nových metod, ve zvolení nových postupů a způsobů správného účtování. Vzhledem k tomu, že Ministerstvo financí ČR nebylo dostatečnou oporou obcím nejen při zahájení reformy účetnictví státu, ale také v jejím průběhu, byly účetní jednotky nuceny hledat pomoc u Krajských úřadů. Velkou výpomoc poskytovala paní Ivana Schneiderová vydáváním svých odborných knížek, internetové stránky „www.obecuctuje.cz“ a společnost GORDIC. Také velké poděkování patří zaměstnancům Krajského úřadu Jihočeského kraje, kteří vypracovali Metodiku účetnictví obcí tzv.

Jihočeskou metodiku, kterou nakonec doporučovalo samo Ministerstvo financí ČR. Tato metodika se stala podkladem pro vytvoření Českých účetních standardů pro vybrané účetní jednotky.

Jako velký problém účetní Třanovic v oblasti legislativy zdůraznila často se měnící metodiku i v průběhu účetního období a neúplnost informací. Úpravy a novelizace se týkaly i Českých účetních standardů, které se přidávaly v jednotlivých fázích. Některé standardy byly již novelizovány i čtyřikrát.

4.2 Zavedení nových účetních metod

Změnou celkového systému účetnictví obec Třanovice přešla na nové účetnictví prostřednictvím převodového můstku. Došlo k zavedení nových účetních metod, které budou podrobně popsány.

Převodový můstek

Jednou z nejdůležitějších činností při přecházení na tzv. účetnictví státu, je převedení účetnictví z roku 2009 na rok 2010 a kvalitně zpracovat převodový můstek, u kterého musí platit zásada kontinuity.

Účetní obec Třanovice uzavřela účetní knihy k 31. 12. 2009 v souladu s ustanoveními vyhlášky č. 505/2002 Sb. a Českého účetního standardu č. 502 – Otevírání a uzavírání účetních knih. K 1. 1. 2010 sestavila účetní jednotka účtový rozvrh podle § 78 vyhlášky, stanovila si převodový můstek v souladu se vzorem zveřejněným krajským úřadem a otevřela účetní knihy. Stavby jednotlivých rozvahových položek aktiv a pasiv účtu 491 – Počáteční účet rozvážný navazovaly na stav účtu 962 – Konečný účet rozvážný.

Převodový můstek obsahuje náležitosti: pořadové číslo položky, číslo účtu, název účtu, částku v Kč, datum vyhotovení účetního dokladu a podpisy odpovědných osob. Obsahem převodového můstku jsou všechny rozvahové účty používané v účetní jednotce před reformou, nové účty, údaje o vlastních a cizích zdrojích nebo také údaje o stavech přechodných účtů a účet výsledku hospodaření. (Svobodová, 2015) Došlo k následujícím změnám, níže uvedeným.

- Účtová třída 0 byla rozšířena o syntetický účet 044 a 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, které jsou stanoveny pro účtování majetku v ocenění nižším než 60.000,- Kč u DNM a 40.000,- Kč u DHM. Došlo k zrušení účtu 026 – Základní stádo a tažná zvířata a byl v nové směrné účtové osnově přeřazen na účet 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Majetek Fondu národního majetku převzatý k privatizaci nebo převzatý k privatizace v pronájmu – účet 064 a 065 byl převeden na příslušné majetkové účty. Účtová skupina 07 bývá včetně obsahového vymezení neobměněna. V návaznosti na zrušení účtu 026 byl zrušen účet 086 a převeden na účet 089 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.
- Původní název účtové třídy 1 byl doplněn o opravné položky – Zásoby a opravné položky, nastala změna na syntetickém účtu 124 – Zvířata, který byl zrušen a zůstatek převeden na účet 139 – Ostatní zásoby. Jednou z největších změn v účtové třídě 1 bylo vytýčení nové účtové skupiny 15, 16, 17, 18 a 19 – Opravné položky k DM, k zásobám nebo k pohledávkám v návaznosti na použití nové účetní metody. Účetní jednotka Třanovice používá pro účtování o opravných položkách pouze účtovou skupinu 19 – Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti.
- Ke změně názvu došlo i v účtové třídě 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky. Účelem bylo zjednodušit a zpřehlednit účtové skupiny s přetříděním majetku nebo i závazků na jiné účty. Celá účtová skupina 20 a 21 byla zrušena a nepřevedla se do nového účetního období. V účtové skupině 23 došlo k úpravě názvu a zpřesnění názvů syntetických účtů. Úprava účtu 231 – Základní běžný účet na Základní běžný účet územních samosprávných celků. Účtová skupina 26 – Peníze zůstala nezměněna, ale celá účtová skupina 27 – Návrtné finanční výpomoci byla zrušena a její účty převedeny na jednotlivé syntetické účty účtové třídy 4, účet 462 – Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé a účtová skupina 28 – Krátkodobé úvěry a půjčky souvisí pouze s upřesněním názvů.
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy, úprava názvů některých účtů, převod zůstatku účtu 316 – Ostatní pohledávky na syntetické účty 311, 315 a 377. Skupina 32 – Závazky byla upravena na Krátkodobé závazky. Účet 325 – Ostatní závazky rozdělen na účet 321 – Dodavatelé a 378 – Ostatní krátkodobé závazky. Význam účtové skupiny 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování zůstal nezměněn, pouze úprava označení.

Účtová skupina 37 byla přejmenována na Jiné krátkodobé pohledávky a závazky, kde byly nově zřízeny účty týkající se poskytnutých a přijatých záloh na dotace (373, 374).

- Účtová třída 4 – Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků byla zrušena, bez zůstatků a nahrazena účtovou třídou 5. Byla zřízena zcela nová účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování. Syntetické účty účtové skupiny 40 slouží k zaúčtování oceňovacích rozdílů ze změn účetních metod. Nově na účtu 401 – Jmění účetní jednotky (nebo na účtu 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku) jsou převedeny zůstatky fondů původních účtů 901, 902, 903 a taky 921, 922, 924.
- Účtové třídy 5 – Náklady a 6 – Výnosy nejsou tématem převodového můstku.
- Účtová třída 7 a 8 – jediným účtem 7. účtové třídy je 734 – Pomocný syntetický účet pro vypočítání daňového přiznání daně z přidané hodnoty. Účty 8. účtové třídy obec nevykazuje.
- Účtová třída 9 – syntetické účty této třídy se převedly do 4. účtové třídy. Nyní se tato účtová třída zabývá podrozvahovými účty, kde účetní vede účty Vyřazených pohledávek – 905, Ostatní majetek – 909, Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferu – 915, Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky k jiným zdrojům – 942, 943, Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv – 974, Dlouhodobé podmíněné závazky z poskytnutých jednorázových garancí – 982, Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva – 982 a účet 999 s analytikou pro vyrovnávací účet k těmto syntetickým účtům 9. účtové třídy.

Na tento převod se účetní jednotka připravovala během roku předcházejícího před zahájením reformy, a to v souvislosti s inventurou, tak že začala používat analytiku pro nové označení účtů. Nešlo však pouze o přepisování minulých účtů, ale o vytvoření zcela nového systému číslování analytických účtů. Účetní musela věnovat mimořádnou pozornost správnému přeřazení účtů 9. účtové třídy do 4. účtové třídy, příklad převodu je zobrazen v tabulce 4.1. Náročnou prací měla právě s podrozvahovými účty, protože se musela podrozvaha rozdělit podle nových účtů a jejich obsahové náplně. Ke specifické změně došlo v účtovém rozvrhu, kdy se musel rozšířit rozsah analytických účtů ze dvou na čtyři místa – tři místa s nulou vlevo (např. 021 0471 – Komunikace a veřejné osvětlení).

Tab. 4.1 Převod zůstatku účtu 901 v rámci převodového můstku

Účet 901 – Fondy dlouhodobého majetku se převedl na:
Účet 401 0901 – Jmění účetní jednotky
Účet 403 0991 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
Účet 073, 078, 079 – Oprávky k softwaru, Oprávky k DDNM a k ostatnímu DNM
Účet 081, 082, 088 – Oprávky ke stavbám, Oprávky k SMV a Oprávky k DDHM

Zdroj: Převodový můstek obce Třanovice, vlastní zpracování

Také bylo potřeba analyticky oddělit a již s novou analytikou převést účet 021 – Stavby v členění na:

- bytové jednotky – 021 0171 (ZŠ – bytový dům),
- bytové domy – 021 0172 (SEN centrum),
- budovy pro služby obyvatelstvu – 021 0271 (kultura, sport, školství, zdravotnictví, budovy místní správy, hasičská zbrojnice nebo sociální služby),
- jiné nebytové domy – 021 0371 (kotelna na biomasu),
- komunikace a veřejné osvětlení – 021 0471,
- jiné inženýrské sítě – 021 0519 (plynovod, vodovody a kanalizace),
- ostatní stavby – 021 0671 a jiné.

Rovněž byla potřeba analyticky rozčlenit účet 031 – Pozemky na: stavební pozemky, lesní pozemky, zahrady, pastviny, louky a rybníky, zastavěné plochy a ostatní pozemky.

Odpisování majetku

Další z nejvýznamnějších změn, které reforma účetnictví státu přinesla, je zahájení odpisování majetku. Odpisování s sebou přineslo podstatné vlivy na majetkovou strukturu obce s dlouhodobým vlivem na hospodářské výsledky. Zavedení této metody je přínosné obzvlášť z informačního hlediska a přiblížení účetnictví státu aktuálnímu přístupu. Přínosem pro účetní jednotku je, že dosud neměly informace o hodnotách svého majetku, zatímco nyní díky ročním odpisům jsou schopni zjistit rozsah finančních prostředků, které by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku. Zahájení použití metody odpisování bylo odloženo do účetního období roku 2011 (tzn. od 1. 1. 2011). Účetní se řídila zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a především Českým účetním standardem č. 708. Došlo k vytvoření nové interní směrnice – Odpisový plán.

Pro zahájení odpisování musela účetní jednotka provést pracnou záležitost, a to kategorizaci majetku podle klasifikace produkce a staveb podle předpokládané doby používání. Toto zjišťování a zpracování bylo pro účetní především časově náročné. Po provedené kategorizaci se majetek zařadil do odpisových skupin podle přílohy č. 1 a č. 3 ČÚS 708. Dlouhodobý majetek, který nebyl uveden v kategorizaci, byl zaříděn s přihlédnutím k charakteru majetku a podle srovnatelné doby jeho používání. Stanovená doba používání jednotlivého hmotného majetku obce je zobrazena v tabulce 4.2.

Tab. 4.2 Doba použití dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek		Stanovená doba používání v letech
021 AÚ	Stavby budov	80
021 AÚ	Stavby jiné	50
021 AÚ	Oplocení	30
022 AÚ	Samostatné hmotné movité věci	8
022 AÚ	Technologie ČOV	20

Zdroj: Směrnice Odpisový plán obce Třanovice, vlastní zpracování

Pro odepisování dlouhodobého majetku si účetní jednotka zvolila rovnoměrný způsob odepisování. Jde o dělení vstupní hodnoty dobou, po kterou odhadujeme, že daný majetek bude účelný. Rovnoměrné odepisování vede k odepsání majetku do nulové zůstatkové hodnoty. O odpisech účtuje účetní obce měsíčně a odepisování je zahájeno prvním dnem od měsíce následujícího od zařazení majetku do užívání. Nemovitosti podléhající vkladu do katastru nemovitosti se odepisují dnem doručení návrhu na vklad do katastru nemovitosti.

Další nutností k zahájení odpisování bylo třeba provést tzv. dooprávkování, s datem dokončení do 31. 12. 2011. Jednalo se o jednorázový účetní postup, tak aby se opotřebení minulých let vyjádřilo pomocí oprávek. Pro toto dooprávkování se nepoužil nákladový účet, ale podoba jednorázového snížení vlastních zdrojů, např. 406/082 (081). Při dooprávkování nastaly mnohé nejasnosti, neboť se u některých případů netušilo, kdy byl majetku pořízen, nebo nastal problém s technickým zhodnocením. Nebyly k dispozici informace o tom, na kterém majetku obce proběhlo zhodnocení s dopadem na prodloužení doby životnosti. Postup dooprávkování nebyl s předstihem uveden, proto se na doporučení zjišťoval a odhadoval aktuální technický stav majetku. Jestliže se neznala výše ocenění majetku, použila se

reprodukční pořizovací cena a provedl se dopočet opravek za období, kdy se majetek používal. V jiném případě, pokud nebyl zjištěn okamžik zařazení majetku, doopravkování bylo stanoveno ve výši doporučených 40 % z ocenění tohoto majetku. Účetní jednotka si pro jednotlivé druhy majetku stanovila hranice významnosti, které slouží pro zaúčtování zůstatkových cen dlouhodobého majetku k okamžiku vyřazení majetku. U staveb zaúčtovaných na syntetickém účtu 021 – 10 % ocenění a u samostatných movitých věcech zaúčtovaných na účtu 022 – 5 % ocenění. Účetní jednotka si stanovila hranici významnosti také u věcného břemena a to takto: věcné břemeno do výše 40.000,- Kč neúčtuje na účet 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek, ale jako náklad 549/321.

Při převzetí majetku od jiné vybrané účetní jednotky se přebírá hodnota majetku a oprávky a pokračuje se v odpisování. Jako další povinnost ve vztahu k odpisování měla účetní s přiřazováním dotací na pořízení dlouhodobého majetku k majetkovým položkám. Toto přiřazení dotací má důležitý vliv na budoucí hospodářské výsledky, neboť se bude proti nákladovým odpisům rozpouštět do výnosů. Pokud by se jednalo o odpisování majetku pořízeného z pomoci investičního transferu, tak účetní účtuje při odpisech zároveň na vrub účtu 403 0300 a ve prospěch účtu 672 0700 část dotace ve výši transferového podílu.

Obec má ve své evidenci také drobný dlouhodobý majetek, který prošel také změnou. DDHM je účetní jednotkou oceněn v rozmezí od 1.000,- Kč do 40.000,- Kč a DDNM v rozmezí od 7.000,- Kč do 60.000,- Kč. Rady pro jeho zaúčtování byly získány z metodiky krajského úřadu. Od 1. 1. 2010 se tedy veškerý drobný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na datum zařazení vyřazuje zápisy MD 088/D 028 a drobný dlouhodobý nehmotný majetek MD 078/D 018 s určitou analytikou. Se sjednocením metody účtování souvisí i zápis o zařazení bezúplatně nabytého nebo darovaného drobného dlouhodobého majetku zápis MD 028/D 088 a MD 018/D 078. Pořízení DDM se tedy neúčtuje přes vlastní jmění, jak tomu bylo před reformou, a to jako MD 028/D 401 nebo MD 018/D 401.

V obci Třanovice zavedením metody odpisování dlouhodobého majetku došlo a stále dochází ke snižování hodnoty majetku a ke zvyšování hodnoty nákladů. Proto odpisy mají dopad jak na rozvahu, tak i na výkaz zisku a ztráty a tím ovlivňují celkový výsledek hospodaření.

Transfery

Velkým přínosem reformy účetnictví státu je zavedení změn v metodice účtování transferů, ale na straně druhé se jedná o velmi náročnou oblast, a její účtování není pro některé obce zcela vhodné. Transferem se rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů – státních rozpočtů nebo fondů, z rozpočtů ÚSC nebo zahraničí anebo od ostatní subjektů. Postupy účtování transferů jsou popsány v ČÚS č. 703 – Transfery platný od 1. 1. 2010, který byl od 1. 1. 2011 uveden v novém znění. Opět se ukázalo, že legislativa nebyla zcela jednoznačná a že postupy a metody účtování byly nejasné. Od roku 2011 platí, že i peněžité dary poskytované i přijímané od jiných veřejných subjektů se účtují jako transfery. Pro přijatý dar na provoz se užívá – účet 672, na pořízení DM – účet 403 a poskytovaný dar jak na provoz, tak na pořízení DM – účet 572. K zaúčtování věcného, nepeněžitého daru se používá účet 543.

V účtování transferu došlo k mnoha změnám. Před reformou se příjem transferů účtoval na účet 217 – Zúčtování příjmů ÚSC, nehledě na to, jestli se jednalo o investiční nebo neinvestiční transfer proti účtu 215 – Vyúčtování rozpočtových příjmů z běžné činnosti ÚSC. Rozlišovalo se výhradně v rozpočtovém třídění příjmů. Zaúčtování poskytnuté dotace před reformou je zobrazeno na příkladu finančního příspěvku na rok 2009 pro Farní sbor Slezské církve evangelické.

- | | | |
|-------------------------------------|-------------|--------------|
| • Poskytnutí financí z běžného účtu | 10.000,- Kč | MD 214/D 231 |
| • Zúčtování výdajů ÚSC | 10.000,- Kč | MD 218/D 211 |

Takto jednoduše se účtovalo o různých druzích dotací. Nyní jsou účty 20. a 21. účtové skupiny zrušeny. Po reformě se investiční transfery vedou na účtu 403 a neinvestiční na výnosových účtech, především účet 672. Transfery se rozdělují podle účelu, na: přijaté, poskytnuté, investiční, neinvestiční, průtokové a neprůtokové.

Pro všechny přijaté transfery územních rozpočtů se začal používat pouze účet 672 – Výnosy místních vládních institucí z transferu, s využitím analytiky, která rozlišuje, od koho je transfer poskytován. Pro všechny poskytnuté transfery územních rozpočtů se začal používat účet 572 – Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery, opět s analytikou.

Účetní jednotka o přijatých transferech účtuje takto:

- | | |
|---|--------------|
| • Neinvestiční transfer poskytnutý obci krajem 125.000,- Kč | MD 348/D 672 |
|---|--------------|

- Přijaté prostředky na bankovní účet 125.000,- Kč MD 231/D348

Transfery jsou předepsány pohledávkami a závazky. Obec používá účet 348 – Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi a pro účtování závazků používá účet 349. Pro dotace ze státního rozpočtu nebo státního fondu používá účet 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi a závazkový účet 347. Účetní jednotka si ve své evidenci také zřídila podrozvahové účty, které využívá pro účtování o transferech, a to nové podmíněné účty: 955 – Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů a 915 – Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů. O podmíněných účtech se účtuje do té doby, než se splní všechny podmínky pro provedení účetního zápisu na rozvahových účtech. Tyto nově zařazené účty se zdají být bezvýznamné a zbytečné, jak lze vidět na příkladu níže - Přijatý investiční transfer od Ministerstva pro místní rozvoj ČR.

- Předpis podmíněné pohledávky 260.000,- Kč MD 915/D 999
- Přijetí transferu od ministerstva 260.000,- Kč MD 231/D 374
- Vypořádání transferu 260.000,- Kč MD 374/D 403
- Odúčtování podmíněné pohledávky 260.000,- Kč MD 999/D 915

Nově od 1. 1. 2010 se účtuje o předpisu záloh k transferům. Účtovalo se pomocí dlouhodobých zálohách přijatých účet 455 a poskytnutých 456. Stav účtování záloh se však od následujícího roku změnil. Jediným možným způsobem účtování o zálohách k transferům se stal účet 373 – Poskytnuté zálohy a 374 – Přijaté zálohy. Od roku 2012 došlo k roztřídění záloh na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní jednotka používá účet:

- 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery nebo
- 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery a
- 373 – Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery.

Obec Třanovice je zřizovatelem příspěvkové organizace, proto bude uveden příklad na účtování mezi těmito organizacemi. Od roku 2011 bylo pro obec důležité, že se nebude jako transfer účtovat dotace na pořízení DM vlastní zřizované příspěvkové organizaci. O příspěvku na provoz PO (neinvestiční) se účtuje stejně, přes účet MD 572/D 349 a pak úhrada MD 349/D 231. Pokud poskytuje obec neprůtokový transfer vlastní PO – investiční účtuje se takto MD 401/D 349.

Je-li obec příjemcem průtokového transferu, jde o takový transfer, o jehož výši rozhoduje účetní jednotka v rámci výkonu státní správy v přenesené působnosti, a u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu. Obec jako zprostředkovatel průtokového transferu pro PO:

- Přijetí transferu MD 231/ D 374
- Poskytnutí transferu MD 374/ D 231

Tento výčet použití účtování o transferech není zdaleka konečný, neboť transfery jsou velmi rozsáhlou záležitostí. Proto jsou zde vyobrazeny pouze příklady, které se v obci Třanovice používají nejčastěji. Účtování o transferech a správné zúčtování patří pro účetní jednotku mezi problémovější oblast, některé účty jako 472 nebo účty podmíněných závazků a pohledávek se zdají být zbytečné. Pozitivní změnou v účtování transferu je, že se začalo účtovat na výnosovém a nákladovém účtu a tím pádem se zobrazují ve výkazu zisku a ztráty.

První použití některých metod

S prvním použitím účetních metod se účetní jednotka zabírala ve vztahu k náležitým účetním případům, které se prováděly v předcházejících účetních obdobích. Účetní jednotka při použití prvních metod účtovala pomocí syntetického účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metod, a to u metod:

- časové rozlišení a dohadné účty,
- oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou a
- jiné.

Časové rozlišení a dohadné účty

Zavedení metody časového rozlišení je typickým vymezením pro princip akruálního účetnictví., tak aby náklady a výnosy byly zachyceny do období, s nímž časově a věcně souvisí. Účetní jednotka do roku 2010 časově nerozlišovala, z důvodu správného vykazování výsledku hospodaření ovšem tuto účetní metodu začala používat. Obec v současné době účtuje o časovém rozlišení v situacích, které se pravidelně opakují. Mezi příklady účtování obce o časovém rozlišení se řadí účtování spojené s elektrickou energií, plynem nebo nájmem a také při přijetí nebo poskytnutí víceletých transferů. Avšak častěji účetní obce používá dohadné účty. Například, pokud je obec v roli poskytovatele transferu své vlastní PO a vyobrazuje věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů po okamžiku

vypořádání v následujícím roce, účtuje o odhadované výši transferu pomocí účtu 389 – Dohadný účet pasivní takto (vypořádání v následujícím roce):

- Poskytnutí investičního transferu 130.000,- Kč MD 373/D 378
- Platba první splátky 65.000,- Kč MD 378/D 231
- Platba druhé splátky 65.000,- Kč MD 378/D 231
- Zaúčtování dohadné položky k 31. 12. 2014 130.000,- Kč MD 572/D 389
- Vyúčtování transferu v následujícím roce –
skutečné čerpání v roce 2015: 115.000,- Kč 15.000,- Kč MD 377/D 572
- Vyúčtování zálohy a rozpuštění dohadné položky 130.000,- Kč MD 389/D 373
- Přijetí nevyčerpané částky na bankovní účet obce 15.000,- Kč MD 231/D 377

Od 1. 1. 2010 musí účetní věnovat zvýšenou pozornost účtování na přelomu roku, např., že plnění je přijato na konci jednoho období, ale doklady k tomuto plnění docházejí až v následujícím období. Účetní musí vědět, do kterého období je správně zařadit. Jindy zase dochází k zaúčtování nákladů a výnosů v průběhu roku, tak že dojde k určité spotřebě, ale současně nedojde k jejímu zaúčtování. V tabulce 4.3 je uveden příklad na rozlišení spotřeby plynu obecního úřadu – úhrada zálohy a vyúčtování.

Tab. 4.3 Dohadný účet pasivní – spotřeba plynu

Dohadné účty pasivní v Kč		2014	
Záloha na plyn	50.000	314.0120	231
Vytvoření dohadné položky	50.000	502	389.0120
		2015	
Přijatá faktura za plyn	80.000		321
Vyúčtování zálohy	50.000	321	314.0120
Storno dohadné položky	50.000	389.0120	502
Doúčtování nákladů	30.000	502	
Uhrazení nedoplatku	30.000	321	231

Zdroj: Interní materiály obce Třanovice, vlastní zpracování

Účetní jednotka se zavedením metody účtování o časovém rozlišení neměla sebemenší problém, nepovažuje ji za obtížnou. Samostatnou směrnici obec nemá zřízenou, metoda časového rozlišení je součástí směrnice k systému zpracování účetnictví.

Oceňování reálnou hodnotou

Tato nová účetní metoda se používá od 1. 1. 2010, ale až novela vyhlášky č. 410/2009 Sb. účinná k 1. 1. 2012 stanovila o něco přesnější účetní postupy při zavedení této metody a také s tím související postup pro vyřazení majetku. Účetní jednotka si v souladu se zákonem o účetnictví, s vyhláškou č. 410/2009 Sb. a Českými účetními standardy (č. 701 a 709) během roku 2012 s účinností od 1. 1. 2013 sestavila směrnici k aplikaci reálné hodnoty majetku určeného k prodeji. Obec Třanovice nemá ve vlastnictví majetkové cenné papíry ani cenné papíry určené k obchodování, proto používá ocenění reálnou hodnotou pouze u majetku. Zásoby určené k prodeji se na reálnou hodnotu nepřeceňují. Účetní jednotka má ve směrnici stanoveno, že:

- majetek určený k prodeji se oceňuje dnem, kdy zastupitelstvo nebo rada schválila záměr prodat majetek široké veřejnosti nebo pozdějším dnem, kdy jsou k dispozici veškeré podklady nezbytné pro provedení ocenění majetku reálnou hodnotou,
- usnesení orgánu musí obsahovat přesnou specifikaci majetku a stanovení reálné hodnoty,
- vymezení významnosti – dle rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou. Od ocenění reálnou hodnotou účetní jednotka upustí, pokud je rozdíl mezi stávající účetní hodnotou majetku vedeného v evidenci a reálnou hodnotou nižší než 260.000,- Kč.

Účetní jednotka pro určení reálné hodnoty používá tržní hodnotu nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce jinak ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Změna reálné hodnoty majetku se účtuje pomocí rozvahových účtů se zápisem na analytický účet.

Přecenění na reálnou hodnotou, pokud je RH vyšší než vstupní cena majetku: 031/407

Přecenění na reálnou hodnotou, pokud je RH nižší než vstupní cena majetku: 407/031

Výsledkově s využitím nákladových a výnosových účtů:

Prodej majetku – pozemek (RH byla vyšší než vstupní cena): 311/647

Vyřazení pozemku z evidence majetku: 554/031

Zaúčtování oceňovacího rozdílu při prodeji majetku 407/664

Důvodem pro použití této metody je to, aby se majetek neoceňoval cenou, za kterou byl majetek pořízen v minulosti, ale aktuální hodnotou. Historické ceny totiž nemají odpovídající vypovídací schopnost. Stát tak získává přehled o relevantních a loajálních zprávách, zda se majetek prodává pod nebo nad určitou cenou. K této metodě neexistují oficiálně vydané účetní předpisy, které by napomohly ke správnému přístupu řešení této problematiky. V obci Třanovice nepatří tato metoda přecenění reálnou hodnotou mezi často používané účetní metody. O prvním přecenění účetní jednotka účtovala k 31. 12. 2014.

Jiné metody

Obec Třanovice nyní netvoří opravné položky k majetku ani k pohledávkám. V roce 2010 však musela účetní jednotka dotvořit opravnou položku na účtu 556 – Tvorba a zúčtování opravných položek v částce 49.000,- Kč (MD 192/D 556). Ve stejném roce zároveň byla opravná položka zcela odepsána přes účet 557 (MD 557/D 311).

Účetní jednotka používá pouze pohledávky podle § 23 odst. 2 vyhlášky 410/2009 Sb., ke kterým se opravné položky netvoří. Výčet pohledávek, které obec vede ve své evidenci s danou analytikou: 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy, 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti, 335 – Pohledávky za zaměstnanci a ostatní daňové, správní a transferové účty související s pohledávkami.

Účet 311 – Odběratelé slouží pouze k zaúčtování částek pohledávek za odběrateli v oblasti soukromoprávních vztahů, proto se používá pouze pro vedlejší hospodářskou činnost. K účtu 311 se opravné položky oproti účtu 315 tvoří. V současné době však na účtu 192 – Opravné položky je nulová hodnota. V případě tvoření opravných položek k pohledávkám účetní jednotka používá výši 10 % za každých 90 dnů po splatnosti pohledávky. Opravné položky k pohledávkám dle zákona o rezervách účetní jednotka nevede.

O metodě účtování rezerv účetní jednotka neúčtuje.

Shrnutí problémů a přínosů se zavedením nových metod v obci Třanovice

S přípravou na přechod na nové účetnictví se muselo začít už během roku 2009. V době reformy probíhaly různé školení s vysvětlením dané problematiky týkající se změn, které se musely včas zajistit. Například obec musela zjistit ze starších podkladů informace o záznamech pořízení majetku pro dooprávkování, a zahájení odepisování. Jiným příkladem byla nutnost zjišťovat přesnou hodnotu poskytnutých dotací na pořízení dlouhodobého majetku, který máme v současné evidenci. Jednalo se o velmi časově náročnou práci při hledání v archivech, neboť v předešlých letech před reformou nebyla povinnost evidovat poskytnuté dotace k majetkům. Na obci byla jedna účetní, pro kterou byla tato práce opravdu vyčerpávající. Pracnou činností při přípravách na přechod na nové účetnictví byl samotný převod účtů pomocí přechodového můstku. Složitěji se účtovalo a stále účtuje o transferech, kdy se skoro o každém konkrétním transferu účtovalo pokaždé úplně jinak. Zásadní změnou bylo samozřejmě zavedení akruálního principu. Mezi metody, se kterými obec neměla problém, a které patřily mezi ty snadnější, bylo účtování o časovém rozlišení a o dohadných položkách. Na obtíž byly často měnící se právní předpisy, vyhlášky, standardy, které ani do této doby nejsou kompletní, proto se musela zvýšit také jejich kontrola.

S reformou souvisely i nemalé výdaje na školení, nákup odborných publikací a předplatné časopisů, nový účetní software a další.

Že byla reforma ve veřejném sektoru potřebná, je zřejmé sice i přes mnohé problémy. Většina nových metod je sice pro obec až moc komplikovaná, ale o to větší vypovídací hodnotu mají výkazy oproti minulosti. Přínosem je např. zobrazení majetku v rozvaze nejen v ceně pořízení, ale také po opotřebení.

5 Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na problematiku týkající se reformy účetnictví státu. Cílem práce bylo nastínit celkové změny, které s sebou reforma do veřejného sektoru přinesla. O této reformě bylo vládou ČR rozhodnuto dne 23. 7. 2007, s účinností od 1. 1. 2010. Reforma přinesla a stále přináší, neboť proces naplnění představ není zdaleka ukončen, pro vybrané účetní jednotky mnoho legislativních změn. Jak už bylo několikrát řečeno, hlavním cílem přechodu na účetnictví státu je vytvoření způsobu, jakým veřejné subjekty účtují a vykazují s tím, že se bude jednat o správné, úplné a včasné informace hospodaření, nejen vybraných účetních jednotek, ale také celého státu, tedy České republiky. Záměrem bylo přiblížení se účetnictví podnikatelským subjektům.

Od 1. 1. 2010 se postupně zaváděly nové účetní metody. Tyto metody byly pro účetní jednotky zcela nové, neboť do roku 2010 účtovaly na základě peněžního principu. Finanční výkazy pro hodnocení plnění rozpočtu a rozpočtová oblast zůstala nezměněna, tzn., že jsou stále sestavovány na hotovostní bázi. Velká změna přišla ve zcela jiném systému účtování a to dle akruálního principu, který byl zpočátku pro účetní jednotky velkým problémem. Spuštění nových metod bylo svou náročností a rozsahem komplikované a vyžadovalo po účetních jednotkách velkou pracnost. Jelikož to bylo pro vybrané účetní jednotky úplně něco nového, předpokládala se podpora od Ministerstva financí ČR, krajských úřadů a ostatních subjektů. Nastalo spíše velké zklamání a to v informovanosti obcí, nebo také ve zpracovávání metodických návodů pro vedení účetnictví, které byly často opožděně vydávány. Nedostatečný časový prostor byl problémem při přípravě na reformu i při samotném přechodu na nové účetnictví. Jak je vidět, reforma účetnictví státu s sebou přinesla spoustu problémů a pro mnohé obce znamená velkou zátěž.

Zavedením reformy se nejspíš nepodařilo zcela o harmonizaci vybraných účetních jednotek tak, aby se podobalo účetnictví podnikatelů a také se nepovedlo navázat na mezinárodní standardy. Nutné je také vzít v úvahu, že proces reformy něco stál, byl nákladný jak pro stát, tak pro samotné obce. Reforma nemá zrovna nejlepší ohlasy, ale je zřejmý její přínos. Celková vypovídací hodnota a transparentnost účetních výkazů vybraných účetních jednotek i státu se zvýšila. Díky konsolidaci účetních výkazů můžeme zjistit výkonnost a finanční situaci celého státu.

V praktické části byla v rámci zpracování této diplomové práce charakterizována obec Třanovice a provedena analýza problémů při zavádění nových metod v rámci reformy účetnictví státu. Podle obce Třanovice je účetnictví ve srovnání s původním systémem mnohem složitější. Před reformou bylo dostačující účtovat pouze o příjmech a výdajích, nyní k nim přibyly náklady a výnosy a s tím spojené přiřazování analytiky k rozpočtové skladbě. Obci vznikla další povinnost zasílat čtvrtletně výkazy do Centrálního systému informací účetnictví státu. Pro účetní se zvýšila náročnost zpracování účetnictví, přibylo mnoho práce, jak v období před reformou, tak i po ní.

Obec kladně hodnotila pomocnou metodiku poskytovanou společností GORDIC a Jihočeskou metodiku. Mezi pozitiva reformy obec především řadí přehlednější a rychlejší informace o hospodaření státu a přispění k věrohodnějšímu vykazování. Třanovice jsou menší obcí, proto nevyužívá všechny nově zavedené metody. Kladně je hodnocena i metoda reálné hodnoty majetku určeného k prodeji, protože díky ní jsou lépe viditelné transakce se státním majetkem. Dalším přínosem pro obec je považováno zahájení odpisování majetku, kterým získá účetní jednotka přesnější údaje o hodnotách majetku v rozvaze.

Seznam použité literatury

a) Odborná publikace

DOBROZEMSKÝ, Václav a Jan STEJSKAL. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.

HAKALOVÁ, Jana a Šárka KRYŠKOVÁ. *Analýza změn v účetnictví subjektů veřejné správy v průběhu reformy účetnictví veřejných financí v České republice*. In 14. Mezinárodní vědecká konference „Globalizace a jej sociálně-ekonomické důsledky 2014“. s. 140-151. celkem 725 s. ISBN 978-80-554-0927-6.

HAKALOVÁ, Jana, Šárka KRYŠKOVÁ a Yveta PŠENKOVÁ. *Accounting Reform of Public Finances in the Czech Republic and Its Impact on Municipalities the Moravian-Silesian Region*. In *15th International Scientific Conference „Globalization and Its Socio-Economic Consequences“*, Rajecké Teplice: Žilinská univerzita v Žilině, 2015. s. 181-191. ISBN 978-80-8154-145-2.

HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance – teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2015. 272 s. ISBN 978-80-7400-298-4.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Acha obec účtuje s.r.o., 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba 2013*. Acha obec účtuje s.r.o., 2013. 264 s. ISBN 978-80-9054420-0-6.

STEJSKAL, Jan, Helena KUVÍKOVÁ a Kateřina MAŤATKOVÁ. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 172 s. ISBN 978-80-7357-973-9.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 246 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: Anag, 2015. 655 s. ISBN 978-80-7263-937-3.

ÚPLNÉ ZNĚNÍ. *Velká novela zákona o účetnictví, zásadní změny všech vyhlášek a změny většiny účetních standardů*. Ostrava: Sagit, a.s., 2016. 416 s. ISBN 978-80-7488-148-0.

b) Článek v odborném časopise nebo ve sborníku z konference

BAUER, David, Robert PIFFL a Petr PLESNIVÝ. *Co je to centrální systém účetních informací státu? Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, časopis, Svaz účetních. 2009. č. 2, s. 2. ISSN 1213-3493.

CIOMPOVÁ, Michaela, Simona ČERVENÁ a Petra PAVLÍKOVÁ. *Vybrané aspekty reformy účetnictví státu a její dopady na obce v Moravskoslezském kraji*. Sborník 15. ročníku Pedagogické konference pořádané 28. 11. 2015 na VŠE v Praze. Praha: Oeconomica, 2015. s. 96 – 103. 118 s. ISBN 978-80-245-2116-9.

KORTANOVÁ, N. *Pomocný analytický přehled: Novinky od 1. ledna 2015*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, časopis, Svaz účetních. 2015. č. 1, s. 15 - 20. ISSN 1213-3493.

Projekt SGS SP2015/80 „Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“. Ekonomická fakulta VŠB – Technická univerzita, Ostrava.

SMETANOVÁ, Martina. *Reforma účetnictví stále pokračuje, ale s problémy a pomalu*. Auditor, časopis Komory auditorů České republiky, 2012. č. 7, s. 10 -12. ISSN 1210-9096.

SVOBODA, Michal. *Účetnictví státu – znovu a stručně*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, časopis, Svaz účetních. 2010. s. 8 – 10. ISSN 1213-3493.

SVOBODA, Michal. *Účetnictví vybraných účetních jednotek od 1. ledna 2014*. Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí, časopis, Svaz účetních. 2014. č. 1. s. 10 – 12. ISSN 1213-3493.

Internetové zdroje

BUSINESSCENTER. *Zákony, vyhlášky nařízení vlády a jiné právní normy České republiky*. [online]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/>.

METODICKÁ PODPORA. *Metodika zpracování rozpočtu a účetnictví pro územní samosprávné celky*. [online]. Dostupné z: <https://www.gordic.cz/>.

MIKROREGION. Základní informace o obci Třanovice. [online]. Dostupné z: <http://www.povodi-stonavky.cz/>.

PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. [online]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/portal/obcan/>.

OBEC TŘANOVICE. [online]. Dostupné z: <http://www.tranovice.cz/>.

OBEC TŘANOVICE. [online]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/>.

ÚČETNÍ REFORMA VEŘEJNÝCH FINANČÍ. [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic>.

Zákony a vyhlášky

Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve zněních pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

CSÚIS	Centrální systém účetních
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
D	Strana Dal
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
Kč	Koruna česká
MD	Strana Má dáti
OP	Opravné položky
o. p. s.	Obecně prospěšná společnost
PAP	Pomocný analytický přehled
p. o.	Příspěvková organizace
RH	Reálná hodnota
Sb.	Sbírka
Tis.	Tisíc
ÚJ	Účetní jednotka
ÚSC	Územní samosprávný celek

Seznam obrázků, tabulek a grafů

a) Seznam obrázků

Obr. 3.1 Znak obce Třanovice

b) Seznam tabulek

Tab. 2.1	Účetní metody a časový harmonogram jejich použití
Tab. 2.2	Účtování časového rozlišení
Tab. 3.1	Realizace projektů v roce 2015
Tab. 3.2	Finanční údaje obce Třanovice v netto hodnotě k 31. 12. 2014
Tab. 3.3	Náklady hlavní a hospodářské činnosti obce k 31. 12. 2014
Tab. 3.4	Výnosy hlavní a hospodářské činnosti obce k 31. 12. 2014
Tab. 4.1	Převod zůstatku účtu 901 v rámci převodového můstku
Tab. 4.2	Doba použití dlouhodobého hmotného majetku
Tab. 4.3	Dohadný účet pasivní – spotřeba plynu

c) Grafy

Graf 3.1	Výdaje obce Třanovice v r. 2014
Graf 3.2	Příjmy obce Třanovice v r. 2014
Graf 3.3	Srovnání výdajů obce roku 2014 s předchozím rokem 2013
Graf 3.4	Srovnání příjmů obce roku 2014 s předchozím rokem 2013

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 4. 2016


Bc. Michaela Ciompová

Seznam příloh

- | | |
|--------------|--|
| Příloha č. 1 | Rozfázování účetní reformy |
| Příloha č. 2 | Dotazník k projektu „Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“ |
| Příloha č. 3 | Rozvaha k 31. 12. 2014 obce Třanovice |